

L3 M1 M2

COURS
daloz

Jacques Grosclaude
Philippe Marchessou

Droit fiscal général

11^e édition



DALLOZ

Les clés de la fiscalité

- 1 La fiscalité souffre d'une image doublement négative :
 - pour l'étudiant, c'est une matière technique, à la limite de la sphère juridique, dont l'approche est rébarbative et qu'il paraît peu rentable d'approfondir pour un juriste sur la voie de son accomplissement intellectuel ;
 - pour le citoyen-contribuable, c'est un pan de l'activité publique subi comme une contrainte parce qu'il incarne l'État-spoliateur, qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité.

Aucune de ces deux perspectives n'est inexacte puisqu'elle est ressentie ; toutefois, l'honnêteté intellectuelle et l'envie de comprendre obligent à dépasser cette première approche. En utilisant chacune des clés de la fiscalité pour ouvrir les portes de la découverte, l'explorateur ne trouvera pas le placard de Barbe Bleue mais une matière riche parce qu'elle est profondément juridique, ouverte sur les autres branches du droit mais aussi sur les composantes économiques et politiques de la société humaine.
- 2 C'est une invitation au voyage qui est ainsi lancée, à partir de la notion de fiscalité. Le terme tire son origine de *fiscus*, le panier que les Romains employaient pour recevoir l'argent, il a donné également le *fisc*, qui désigne couramment l'ensemble des administrations publiques qui ont en charge l'impôt.

§ 1. La notion d'impôt

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

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

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

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

Bibliographie

- AGLAE (Marie-Joseph), « De l'impôt et ses limites », *RFFP* 2012, n° 120, p. 39 à 50.
- AMSELEK (Paul), « Un phénix du droit financier : les impositions quasi-fiscales », in *Mélanges Jean Waline*, Dalloz, 2002, p. 111 à 133.
- AMSELEK (Paul), « Impositions et cotisations obligatoires », in *Mélanges Philip*, Economica, 2005.
- BOURGET (Renaud), *Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX^e et XX^e siècles)*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », vol. 112, 2012, 1347 p.
- CABANNES (Xavier), « La redevance : de la rémunération du coût du service rendu à la rémunération de la valeur économique de la prestation fournie. Une longue marche vers un prix de marché ? », in *Mélanges Robert Hertzog*, Economica, 2010, p. 67 à 82.
- CASTAGNEDE (Bernard) et GUTMANN (Daniel), « Faut-il baisser les impôts ? », *L'Année fiscale*, 2003, p. 9 à 30.
- CASTAGNEDE (Bernard), « Nature et caractères du droit fiscal » *Dr. fisc.* 2007, suppl. n° 25, p. 23 à 27.
- COLLET (Martin), *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, 2014, 100 p.
- COLLET (Martin), « Le Conseil constitutionnel et la distinction des impôts et des cotisations sociales », *Dr. fisc.* 2014, n° 40, comm. 553.
- COLLET (Martin), « La loyauté : un principe qui nous manque ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 42-43, comm. 554.
- COZIAN (Maurice), « Sociologie de la fiscalité (Les nouveaux privilèges fiscaux des héritiers de la noblesse et du clergé) », *L'Année sociologique*, 1999, n° 2, p. 497 à 510.
- CROUY-CHANEL (Emmanuel DE), *Le contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation (1750-1999)*, Thèse Paris I, 1999.
- CROUY-CHANEL (Emmanuel DE), « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in T Berns, J.-C. Dupont, M. Xifaras (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 135.

- DELANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011.
- FOUQUET (Olivier), « L'amoralisme du droit fiscal », *Rev. adm.* 2000, n° 313, p. 47 et 48.
- FOUQUET (Olivier), « Le droit souple : quel avenir fiscal ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 17, comm. 297.
- GROSCLAUDE (Jacques) et HERTZOG (Robert), « Le mythe de l'impôt unique », *RFFP* 1990, n° 29, p. 29 à 57.
- GUTMANN (Daniel), « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 2011, comm. 122.
- HERTZOG (Robert), « La juridiction administrative et la classification des recettes publiques », *RFFP* 2000, n° 70, p. 97 à 119.
- KISSANGOULA (Justin), « Le Conseil d'État, la notion d'impositions de toutes natures et la jurisprudence sur l'incompétence négative du législateur », *RFFP* 2000, n° 70, p. 193 à 205.
- LAMBERT (Thierry), « Éthique et fiscalité », *LPA* 2011, n° 239, p. 6 à 11.
- LAMBERT (Thierry), « Le fiscaliste : un juriste comme les autres », *Gestion & Finances publiques* 2014, n° 3/4, p. 12 à 20.
- LARBRE (David), « Le caractère confiscatoire de l'impôt », *Dr. fisc.* 2012, n° 20, p. 14 à 22.
- LE GALL (Jean-Pierre), « L'autonomie du droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 3, p. 136 à 144.
- LE GALL (Jean-Pierre), « Du bon usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », *Dr. fisc.* 2001, n° 12, p. 514 à 522.
- MARDIERE (Christophe de la), « Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt », *L'Année fiscale*, 2005, p. 145 à 156.
- MARDIERE (Christophe de la), « Le luxe et l'impôt », *Lamy Droit des affaires* 2011, n° 66, p. 114 à 117
- MARDIERE (Christophe de la), « Maximes, pensées et badineries fiscales », *Dr. fisc.* 2012, n° 24, p. 19 à 23.
- MARIONNEAU (Astrid), « L'introduction de la notion d'espérance légitime en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2014, n° 47, comm. 631.
- MARTINEZ (Jean-Claude), *Le statut de contribuable*, LGDJ, 1980, 394 p.
- MOUBACHIR (Yasmina), *Impositions et régime fiscal*, LGDJ, 2007.

- NEGRIN (Olivier), « Une légende fiscale : la définition de l'impôt par Gaston Jèze », *RD publ.* 2008. 138 à 151.
- OLLEON (Laurent), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF* 2002, n° 5, p. 355 à 361.
- PEZET (Fabrice), « Le caractère confiscatore de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », *Dr. fisc.* 2013, n° 22, comm. 630.
- PHILIP (Loïc), « Jalons pour une réforme fiscale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, *Economica*, 2010, p. 423 à 438.
- PHILIP (Loïc), « La CSG et la notion d'impôt », *Dr. fisc.* 1991, n° 14, p. 612 à 615.
- PICHET (Éric), « La doctrine budgétaire et fiscale actuelle : contraintes, mises en œuvre et conséquences », *Dr. fisc.* 2012, n° 45, p. 12 à 19.
- ROUZAUD (Pierre), *L'impôt confiscatore : notion et jurisprudence*, Lancier, 2016, 86 p.
- STEICHEN (Alain), « Typologie des systèmes fiscaux comparés », *L'Année fiscale*, 2003, p. 31 à 67.
- TALY (Michel), *Les coulisses de la politique fiscale*, PUF, 2016, 273 p.
- TOURNAFOND (Olivier), « L'impôt est-il légitime », in *Mélanges Henri Hovasse*, LexisNexis, 2016.
- VARIU AUCTORES, *Théories contre l'impôt*, textes réunis par Alain Laurent et présentés par Claude Reichmann, Les Belles Lettres, 2000, 220 p.
- VARIU AUCTORES, « Quelle fiscalité à l'horizon 2017 ? (et au-delà) », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, 83 p.

§ 2. Les buts de l'impôt

- 5 L'impôt poursuit conjointement deux séries de finalités : l'accomplissement des missions de l'État (1) et des missions complémentaires qui traduisent une volonté d'interventionnisme fiscal (2).
- 1. Une mission essentielle, la collecte des fonds nécessaires à l'accomplissement des missions de l'État**
- 6 L'impôt apparaît en même temps que le premier embryon d'organisation collective, le clan ou la tribu ont besoin d'instaurer une

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

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

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

2. Une volonté d'interventionnisme d'État

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

a. La redistribution sociale

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

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

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

b. La régulation conjoncturelle

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

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

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

c. La neutralité de l'impôt

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

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

d. L'incertitude née de la globalisation

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

Bibliographie

- BARQUE (François), « La rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire », *Dr. fisc.* 2010, n° 40, comm. 513.
- BERGERES (Maurice-Christian), « Les impositions affectées ou le développement d'une catégorie sui generis », *LPA* 2002, n° 46, p. 4 à 5.

- CASTAGNEDE (Bernard), « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *RFFP* 2000, n° 72, p. 219 à 242.
- LECERF (Michel) et BLANC (Guillaume), « Le financement des services publics : impôts ou redevances ? », *Dr. fisc.* 1998, n° 39, p. 1159 à 1163.
- ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, 305 p.
- PICHET (Éric), « Théorie générale des dépenses socio-fiscales : application au cas français » *Dr. fisc.* 2016, n° 36, comm. 457.
- SERLOOTEN (Patrick), « La neutralité fiscale, un principe obsolète ? », in *Mélanges Louis Boyer*, 1996, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, p. 701 à 715.

§ 3. L'établissement de l'impôt

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

A. L'assiette

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

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

1. Impôts réels et impôts personnels

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

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

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

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

3. Impôts directs et impôts indirects

- 16 La distinction entre **impôts directs** et **impôts indirects** doit sa popularité à son grand âge et à son utilisation dans le CGI et dans les lois de finances de l'année notamment. Les impôts directs sont perçus « directement » sur le contribuable – tel l'impôt sur le revenu – tandis que les impôts indirects sont perçus par la collectivité publique auprès de collecteurs qui assument un rôle d'intermédiaires entre l'État et le contribuable effectif ; les droits sur les tabacs manufacturés mais aussi l'impôt sur la consommation appartiennent à cette catégorie. Ces impôts sont immanquablement répercutés (v. ss 22).
- 17 Son caractère binaire empêche cette distinction d'être exhaustive, en particulier elle divise la famille des droits d'enregistrement. En outre, le critère du rôle sur lequel elle s'appuie pour trouver un fondement juridique ne résiste pas à l'analyse : le rôle est la liste des contribuables à un impôt direct, tenue dans chaque commune. Le contribuable reçoit ainsi l'extrait de rôle le concernant en guise d'avis d'imposition, tandis que les impôts indirects sont recouverts sans rôle. Malheureusement il est des impôts directs qui sont

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

4. Impôt unique et impôt multiple

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

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

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

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

Bibliographie

- DUCKROS (Jean-Claude), « Les typologies fiscales dichotomiques », *Rev. Science fin.* 1974. 231 à 245.
- LARRERE (Catherine), « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives Phil. dr.* 2002, t. 46, p. 117.

B. La détermination du contribuable

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

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

- 21 Si aujourd'hui la ferme de l'impôt est devenue rare il peut exister des collecteurs, tel l'employeur allemand qui retient chaque mois l'impôt sur la rémunération versée à ses salariés, le concessionnaire espagnol qui collecte les droits de place sur les marchés pour le compte de la commune, ou encore la banque italienne pour l'impôt sur le revenu.
- 22 L'analyse permettra surtout de mesurer l'**incidence** de l'impôt, c'est-à-dire de localiser son poids réel, en distinguant le **redevable légal** du **redevable effectif**. Le premier est celui qui, aux yeux de la collectivité publique, doit acquitter l'impôt, mais par le jeu économique de la **répercussion**, que ce soit dans la vente ou dans la prestation de services, il parvient à le refacturer au second qui en supporte vraiment et définitivement le poids. Pour l'impôt sur le revenu les deux qualités sont confondues en une même personne, en revanche pour l'impôt sur la consommation le redevable légal est le commerçant, mais le redevable effectif est le consommateur.
- 23 Sous un angle plus juridique se pose la question du statut du **contribuable**. Redevable d'une obligation financière vis-à-vis de la puissance publique il est placé en situation légale et réglementaire. Toutefois la relation qu'il entretient avec l'administration fiscale intègre une dimension quasi contractuelle, par exemple lorsqu'il négocie avec elle le montant d'une imposition forfaitaire ou l'obtention d'un agrément fiscal.
- 24 Sujet de droit d'un État démocratique, le contribuable est présumé de bonne foi, par conséquent ses obligations fiscales seront assumées par lui et envisagées par l'administration fiscale sur le fondement de ses déclarations. Le contrôle du fisc ne pourra intervenir qu'*a posteriori* pour en vérifier la sincérité et la régularité, et l'administration supportera la charge de la preuve contraire pour démontrer les irrégularités commises par le contribuable. Ce

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

- 25 Le phénomène de la fraude fiscale est difficile à cerner parce qu'il est multiforme – l'imagination des fraudeurs est sans bornes – il est en outre peu intéressant à analyser de façon globale parce que son hétérogénéité empêche de sortir de considérations générales. L'intérêt du thème réside ailleurs :
- cerner d'abord la notion pour la distinguer des notions voisines, tels l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale ou le choix de la voie la moins imposée, qui ont en commun de traduire le souci du contribuable d'acquitter le moins d'impôt possible mais dans le respect de la légalité ;
 - puis analyser l'arsenal des mesures mises au point par le législateur pour prévenir et réprimer les comportements frauduleux.

C. Le fait générateur de l'impôt

- 26 Il s'analyse comme l'événement dont la survenance crée l'obligation fiscale dans son principe, c'est-à-dire une relation juridique de créancier à débiteur entre la collectivité publique et le contribuable. Le législateur le définit à partir d'un événement économique – la livraison de produits pour l'impôt sur la consommation – ou d'un acte juridique – le transfert de propriété pour les droits d'enregistrement. S'il n'a pas connaissance de cet événement l'État ignore sa bonne fortune, et ce n'est qu'avec l'exigibilité que le Trésor pourra prétendre percevoir l'impôt. L'enjeu de cette définition étant beaucoup plus trivial, le législateur va définir avec davantage de précision l'événement dont la survenance incarne l'exigibilité. Si l'analyste ne privilégie aucune des deux notions, le fisc comme le contribuable ne se préoccupent que de l'exigibilité.
- 27 La conjugaison de l'assiette, du contribuable, du fait générateur et de l'exigibilité s'opère sur le territoire de l'État – le critère de la nationalité joue un rôle secondaire en matière fiscale – qui va pouvoir calculer l'impôt dû par une personne résidente sur une

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

Bibliographie

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

D. La liquidation de l'impôt

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

1. L'assiette

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

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

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

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

2. La dette fiscale à partir de l'assiette

- 32 L'assiette ainsi obtenue pourra être diminuée de déductions ou d'abattements, par exemple pour tenir compte des charges de famille du contribuable s'il s'agit de l'impôt sur le revenu, ou pour privilégier les successions en ligne directe s'il s'agit de droits de succession.
- 33 Puis, sur cette assiette ainsi retraitée va être appliqué le **taux de l'impôt**, pour obtenir le montant de la cotisation fiscale due par le contribuable. En fonction des attentes placées par le législateur dans chaque impôt, les caractéristiques du taux vont varier de manière considérable.

a. Impôt de répartition et impôt de quotité

- 34 La première distinction oppose l'impôt de répartition à l'impôt de quotité. Le procédé de la **répartition** permet aux gouvernants de fixer à l'avance le produit de l'impôt attendu, puis de le répartir entre les différentes assiettes de cet impôt détenues par les différents contribuables. Le procédé est séduisant dans la mesure où il offre la sécurité de ses recettes à la collectivité publique, qui bénéficiera d'un produit attendu. Il n'est pas réaliste car le taux d'échec dans le recouvrement peut être important, du fait de la disparition d'assiettes et de contribuables. Surtout il n'est pas adapté à une économie moderne car il est trop rigide pour tenir compte des variations de celle-ci. La France a aboli en 1981 son dernier impôt de répartition, qui revenait aux collectivités locales.
- 35 À l'inverse, l'impôt de **quotité** se caractérise par une fixation à l'avance du taux et non pas du produit de l'impôt. Bien entendu les gouvernants détermineront ce taux en fonction de leurs prévisions de recettes et devront accepter l'aléa provoqué par les variations physiques de l'assiette, en raison du comportement des contribuables mais aussi de la conjoncture. La sécurité juridique est ici plus grande puisque le contribuable connaît à l'avance le taux applicable et disposera d'une certaine liberté pour adapter son assiette.

b. Taux spécifiques et taux ad valorem

- 36 La deuxième classification distingue entre taux spécifiques et taux *ad valorem*. Le taux de l'impôt est spécifique lorsqu'il est exprimé en unités monétaires par unité d'assiette. C'est, par exemple, le droit fixe de 125 euros qui est perçu pour chaque document soumis à la formalité de l'enregistrement (un bail, une reconnaissance de dettes...), et peu importe alors la taille de l'assiette. Si le taux est fonction de la taille de l'assiette il sera exprimé en unités de celle-ci : X euros par quintal, hectolitre ou mètre carré. Ce système d'imposition a le mérite de la simplicité et donc de l'efficacité, il est en revanche injuste et économiquement irrationnel puisqu'il pénalise les produits bon marché, lesquels vont incorporer dans leur prix la même dose d'impôt que des produits plus coûteux.
- 37 Le taux de l'impôt moderne est *ad valorem* lorsqu'il est exprimé en pourcentage de l'assiette. Ainsi l'impôt sur la dépense est perçu au taux de 20 % de la valeur ajoutée.

c. Taux proportionnel et progressif

- 38 La troisième distinction oppose les taux proportionnel et progressif. L'impôt proportionnel applique un taux constant à l'assiette, par conséquent quelle que soit la valeur de l'assiette la pression fiscale restera identique puisque le taux sera le même. En d'autres termes, la variation du produit de l'impôt dépendra uniquement de la taille de l'assiette. Pour reprendre l'exemple de l'impôt sur la dépense, quel que soit le volume de la dépense le taux d'imposition demeurera identique et le volume de la recette fiscale sera proportionnel à celui de la dépense.
- 39 L'impôt progressif est « celui qui augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée » pour reprendre la définition de Condorcet, en d'autres termes le taux appliqué va augmenter en même temps que l'assiette. Cette progressivité est conçue soit de manière intégrale (rarement), soit par tranches, c'est-à-dire que le tarif prend ici la forme d'un barème, qui découpe l'assiette en tranches successives et applique à chacune d'elles un taux, de plus en plus élevé au fur et à mesure de l'élévation dans le barème (v. ss 777).
- 40 L'impôt sur le revenu est le domaine d'élection de l'impôt progressif ainsi conçu. La loi prévoit qu'une cotisation partielle doit être

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

Bibliographie

- GUTMANN (Daniel), « De la progressivité de l'impôt sur le revenu à la *flat tax* : une tendance inéluctable », *L'Année fiscale*, 2008, p. 6.
- LASSERRE CAPDEVILLE (Jérôme), MARCHESSOU (Philippe), TRESCHER (Bruno), CUTAJAR (Chantal) *et alii*, *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Éditions, 2015, 211 p.
- PRAT (Michel-Pierre) et JANVIER (Cyril), *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz 2011, 259 p.
- SALIN (Pascal), « Contre la progressivité », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, p. 67 à 70.
- STERDYNIAK (Henri), « France : vers un système fiscal plus progressif ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, p. 56 à 66.
- TIRARD (Manuel), « Pour une autre approche du principe de progressivité de l'impôt : à propos de la loi TEPA », *Dr. fisc.* 2009, n° 47, étude 545.

E. Le recouvrement de l'impôt

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

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

- 42 Le paiement effectif de l'impôt intervient le plus souvent à l'initiative de l'administration : sur la base de la déclaration du contribuable elle liquide l'impôt et lui adresse un avis d'imposition. Parfois le paiement est spontané, parce que la loi a mis aussi à la charge du redevable une obligation de liquidation ; parfois le recouvrement sera effectué par un tiers, chargé de procéder à une retenue à la source sur les sommes qu'il verse : ainsi l'employeur belge ou allemand procède-t-il à cette retenue au profit du Trésor sur les salaires qu'il verse, de même la société qui distribue des dividendes à des actionnaires qui résident à l'étranger ou qui rembourse des intérêts sur obligations.
- 43 Si le contribuable ne s'exécute pas, le comptable public doit mettre en œuvre des procédures de recouvrement forcé pour obtenir le règlement de l'impôt, en usant de moyens de contrainte liés au caractère exorbitant de cette créance publique, mais bien entendu sous le contrôle du juge. Ainsi s'achève le scénario de l'impôt.
- 44 Au moyen de ces clés il ne reste plus qu'à appréhender le droit fiscal général au travers de l'exemple français contemporain. Celui-ci est régi par un cadre (PREMIÈRE PARTIE) qui gouverne les trois grandes familles d'impôts que sont l'imposition du revenu (DEUXIÈME PARTIE), l'imposition de la dépense (TROISIÈME PARTIE) et l'imposition du patrimoine (QUATRIÈME PARTIE).

Bibliographie

- DOUAY (Michel), *Le recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2005.
- LEFEUVRE (André), *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2003, 399 p.
- LEGRAND (Gérard), MARTIN (Hugues) et LAGARDE (Perrine), *Le recouvrement de l'impôt. Organisation et contentieux*, LexisNexis, 2014, 430 p.
- VARIU AUCTORES, « Lutte pénale contre la fraude fiscale : quels enjeux pour quels équilibres ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, comm. 615 à 626.

PREMIÈRE PARTIE

LES CADRES DE LA FISCALITÉ FRANÇAISE

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

CHAPITRE 1

Les sources du droit fiscal

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

SECTION 1

LES DISPOSITIONS FISCALES DE LA CONSTITUTION

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

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

A. Le contexte de leur adoption

- 48 Les États Généraux ont été convoqués par le monarque pour consentir à l'impôt, et le premier texte important adopté par l'Assemblée nationale institutionnalise ce pouvoir d'autorisation par son article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».
- 49 Dorénavant les représentants des citoyens-contribuables auront le pouvoir de fixer les caractéristiques du prélèvement fiscal (son assiette, sa quotité et les modalités de son recouvrement) mais aussi de surveiller l'usage qui en est fait par l'Exécutif, c'est-à-dire de contrôler les dépenses publiques. Ce texte sert de socle à l'épanouissement du régime représentatif en France puisque forts de cette compétence les parlementaires de la Restauration et de la Monarchie de Juillet parviendront graduellement à imposer leur contrôle sur les décisions de l'Exécutif, puis à censurer ce dernier et instaurer ainsi la responsabilité politique du gouvernement devant la Chambre basse, selon un processus comparable à celui suivi en Grande-Bretagne un siècle et demi plus tôt.

B. L'article 13

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

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

1. L'égalité devant l'impôt

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

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

2. La personnalisation de l'impôt

- 53 L'appel aux facultés contributives s'analyse comme une célébration de la personnalisation de l'impôt. Elle entraînera des incidences pratiques pour le régime des impôts dits « personnels », c'est-à-dire ceux dont la structure prend en considération l'équation personnelle du contribuable et pas uniquement l'assiette économique de l'impôt (l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation principalement). En effet, un tel impôt ne respecte le précepte constitutionnel que s'il minore la charge de la contribution en fonction des charges de famille du redevable, en d'autres termes c'est le caractère familial de l'impôt qui est ici préfiguré [le système du quotient familial (v. ss 781) dans l'impôt sur le revenu contemporain] mais ce cadre constitutionnel admet aussi par avance la possibilité d'alléger le poids de l'impôt pour les contribuables qui auront exposé des dépenses d'utilité sociale (sous forme de dons, de souscriptions d'assurance-vie ou d'investissements immobiliers, par exemple).
- 54 L'incidence pratique de ce principe n'est pas négligeable : serait manifestement inconstitutionnelle la loi qui prétendrait s'inscrire en contradiction avec cette disposition et certains considèrent même que l'article 13 commande le caractère progressif de l'impôt sur le revenu. Le débat est intéressant mais sans issue à ce jour, puisqu'il est manifeste que les acteurs de l'époque n'imaginaient pas un tel mode d'imposition (Condorcet notamment) et même si la portée de la norme peut revêtir une acception contemporaine plus vaste que celle d'origine, le Conseil constitutionnel n'a jamais eu à intervenir sur cette question.

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

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

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

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

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

Bibliographie

- AYRAULT (Ludovic), « QPC et droit fiscal » *LPA*, sept. 2011, n° spécial.
- BARILARI (André), *Le consentement à l'impôt*, Presses de sciences Po, 2000, 147 p.

- BELTRAME (Pierre), « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP* 1995, n° 51, p. 81 à 89.
- BRARD (Yves), « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », *D.* 1998, chron. 117.
- BUISSON (Jacques), « La dérive de l'égalité devant l'impôt », *RD publ.* 2000. 9 à 16.
- CASTAGNEDE (Bernard), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA* 2001, n° 86-87, p. 4 à 14.
- CAMBY (Jean-Pierre), « Impositions, cotisations, Constitution », *RFFP* 2014, n° 128, p. 227.
- COLLET (Martin), « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *RJEP* 2011 (1), n° 4.
- COLLET (Martin) « Réforme fiscale : la contrainte constitutionnelle », *RFFP* 2011 (2) n° 116, p. 19.
- COLLET (Martin), « La mutation des sources du droit fiscal », *RDA* 2012, n° 6, p. 32.
- DEBOISSY (Florence), « Questions prioritaires de constitutionnalité : la fin d'un angle mort », *Dr. fisc.* 2010, n° 7, Actu. 42.
- DELALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011.
- DIBOUT (Patrick) *et a.*, « Premier anniversaire de la QPC », *Dr. fisc.* 2011, p. 6 à 40.
- ÉVEILLARD (Gweltaz), « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA* 2000, p. 8 à 16.
- GOULARD (Guillaume), « L'égalité devant l'impôt », *RJF* 1995, n° 10, p. 639 à 642.
- GUILLAUME (Marc), « La question prioritaire de constitutionnalité et le droit fiscal », *Dr. fisc.* 2011, n° 14, comm. 291.
- LAMARQUE (Jean), « Sources du droit fiscal », *JCP Procédures fiscales*, fasc. 105 à 150.
- LAMARQUE (Jean), « Contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale », *JCP Procédures fiscales*, fasc. 110.
- LARRERE (Catherine) « L'égalité fiscale ; une invention républicaine ? », in T. Berns, J.C.K. Dupont, M. Xiafras (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 89.

- MARDIERE (Christophe de la), « L'impossible égalité devant l'impôt », *Archives Phil. dr.* 2008, n° 51, p. 133 à 139.
- MARDIERE (Christophe de la), « Première décision "QPC" du Conseil constitutionnel en matière fiscale, note sous Cons. const., Décis. n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark* », *Constitutions 2010*, n° 3, p. 419 à 421.
- MARDIERE (Christophe de la), « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale : un espoir déçu » in Thierry LAMBERT (dir.) *Le contentieux fiscal en débats*, LGDJ, 2013, p. 29 à 38.
- MIGNON (Emmanuelle), « Territorialisation de la fiscalité : le juge peut-il sauver le principe d'égalité ? », *RJF* 1999, n° 7, p. 511 à 519.
- MEHL (Lucien), « Le principe du consentement à l'impôt. Mythe ou réalité », *RFFP* 1995, p. 65 à 79.
- MEIER (Éric) et BOUCHERON (Guillaume-Henri) « La question prioritaire de constitutionnalité : plus haut, plus vite... plus fort », *Dr. fisc.* 2010, n° 12, comm. 242 s.
- NOEL (Gilles), « Pour un droit constitutionnel à la sécurité fiscale », *RF compt.* 1996, n° 277, p. 45 à 56.
- PELLETIER (Marc), « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* 2016, n° 10, comm. 208 ; « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.* 2017, n° 12, comm. 209.
- PHILIP (Loïc), *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 2014, 154 p.
- PHILIP (Loïc), « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1998, n° 23, p. 730 à 732.
- PHILIP (Loïc), « La jurisprudence fiscale constitutionnelle en 2004 », *Dr. fisc.* 2005, n° 8, p. 446 à 449.
- PHILIP (Loïc), « Le contrôle de constitutionnalité des lois fiscales », *RFFP* 1999, n° 68, p. 158 à 170.
- PHILIP (Loïc), « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances en 2005 », *Dr. fisc.* 2006, n° 8, p. 466 à 470.
- RIBES (Didier), « Le progrès de l'égalité devant l'impôt », *RFFP* 2001, n° 76, p. 261 à 264.

- RIBES (Didier) « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *RJEP* 2008, n° 650, p. 3
- SPITZ (Pierre-Éric), « De l'équité fiscale à l'égalité fiscale », *RD publ.* 2001. 267 à 297.
- VALLEE (Laurent), « Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, note sous Cons. const., Décis. n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision* », *Dr. fisc.* 2009, n° 16, comm. 280.

SECTION 2

LES TRAITÉS INTERNATIONAUX

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

§ 1. Les conventions tendant à éviter les doubles impositions

A. La naissance des conventions

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

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

B. La finalité des conventions

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

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

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

C. Les moyens employés par les conventions

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

1. Définitions communes

- 64 Elles définissent d'abord un principe commun dont le respect dans les mêmes termes par les deux États signataires permettra d'éviter ou de résoudre les situations de double imposition. C'est le principe de territorialité qui a été retenu parce que considéré comme le plus simple à utiliser dans le respect de la souveraineté des États mais aussi des droits fondamentaux de leurs citoyens. En effet, le lien de rattachement fiscal à leur État d'origine devient ténu voire inexistant lorsqu'ils résident et/ou exercent leur activité économique ailleurs, par conséquent la référence en premier lieu à la nationalité se révélerait un critère inadéquat.
- 65 Dans ce cadre, elles définissent une méthodologie commune qui, à partir de la territorialité, permettra de déterminer auquel des deux États l'assiette de l'impôt est attribuée dans chaque situation. En d'autres termes une convention définit, pour chaque impôt

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

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

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

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

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

3. Échange d'informations entre administrations fiscales

- 68 Pour compléter le dispositif, les conventions prévoient généralement la possibilité pour les administrations fiscales d'échanger les informations dont elles disposent, voire de pratiquer une assistance plus poussée, pour assurer une application plus effective de la convention, améliorer la rentabilité de chaque impôt national ou aider à son recouvrement.
- 69 La lecture de certaines conventions révèle que leurs auteurs ont été perspicaces au point de penser que le texte adopté en commun ne permettrait pas de résoudre toutes les situations et qu'il convenait de créer en conséquence une commission bilatérale chargée d'examiner et de résoudre les situations inédites. Ainsi de la commission franco-suisse qui eut à déterminer l'État de résidence d'une contribuable à l'impôt sur le revenu et, après avoir épuisé tous les critères offerts par la convention, dut se résoudre à privilégier le lieu où elle souhaitait être un jour inhumée !

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

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

Elle est contrastée.

1. Les raisons de leur apparition

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

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

2. La difficulté de leur positionnement juridique

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

3. L'interférence des paradis fiscaux

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

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

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

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

Bibliographie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2. Les traités communautaires

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

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

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

A. L'abolition des droits de douane nationaux

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

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

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

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

C. L'harmonisation des impôts sur la consommation

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

1. La Taxe sur la Valeur Ajoutée

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

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

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

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

2. Les accises

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

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

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

- 83** Une réticence encore plus vive des États a marqué jusqu'à maintenant le processus communautaire relatif aux autres impôts. Dans la mesure où ils ne sont pas évoqués par le traité en tant que tels et où leur harmonisation n'est pas strictement nécessaire à l'état d'avancement de l'Union ces prélèvements sont demeurés en la compétence exclusive des États. Ces derniers sont en effet soucieux de conserver une autonomie importante qui influera sur leur politique de recettes budgétaires. Dès lors, les textes intervenus traduisent l'impératif de non-discrimination, essentiellement pour le régime fiscal des fusions de sociétés d'États membres différents ou pour la détermination du bénéfice d'entreprises associées et installées dans différents États de l'Union.
- 84** Pour l'impôt sur le revenu c'est aussi l'interdiction de discrimination au détriment d'un ressortissant d'un autre État membre qui permettra à la Cour de justice de condamner un État à raison de sa législation fiscale, mais aussi l'invocation de chacune des grandes libertés du Traité : liberté de circulation des travailleurs, liberté d'établissement, libre circulation des capitaux, libre prestation de services et liberté du citoyen. Il semble difficile de pronostiquer une évolution de cet état du droit, mais l'acquis est substantiel.

Bibliographie

- BERGERES (Maurice-Christian), « Droit communautaire et conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2007, n° 19, étude 487.
- BERLIN (Dominique), « Agrément fiscal et droit communautaire », in Conseil d'État, *Rapport public*, 2008, Doc. fr., 2008, p. 287.
- CASTAGNEDE (Bernard), « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP* 2002, n° 80, p. 53 à 80.
- COMMUNIER (Jean-Michel), *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, 2001.

- DELAUNAY (Benoît), « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Dr. fisc.* 2009, n° 12-13, comm. 248.
- DEROUIN (Philippe) et MARTIN (Philippe), *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2^e éd., 2008, 1011 p.
- FREMINET (Patrick DE), « La communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Dr. fisc.* 2007, n° 25, étude 647.
- HENNEKENS (Luc), « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *L'Année fiscale*, 2004, p. 39 à 73.
- MARCHESSOU (Philippe), « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », *LPA* 1997, n° 112, p. 38 à 41.
- MARCHESSOU (Philippe), « L'apport de la jurisprudence de la CJCE en matière d'imposition des entreprises », in *Mélanges Maurice Cozian*, 2009, p. 617 à 630.
- DEROUIN (Philippe) et Martin (Philippe), *Droit communautaire et fiscalité*, Litec, 2^e éd., 2008.
- VILLEMOT (Dominique), *L'harmonisation fiscale européenne*, PUF, coll. « Que sais-je ? ».
- VARI AUCTORES, « Actualité et enjeux de l'harmonisation fiscale en Europe », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, comm. 525 à 531.

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

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

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

Bibliographie

- AYRAULT (Ludovic), « Le volet civil de l'article 6, 1 et le droit fiscal au lendemain de l'arrêt Com. 12 juill. 2004, *Cts Pelat* », *L'Année fiscale*, 2005, p. 195 à 210.
- AYRAULT (Ludovic), « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, p. 102.
- BARONE (Laurent), *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000, 439 p.
- BERGER (Vincent), « La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et le droit fiscal », *Dr. fisc.* 2010, n° 24, p. 11 à 18.
- BONNET (André), « L'impulsion du juge national et la Convention EDH : incertitude ou rééquilibrage ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 51, étude 583.
- COLLET (Martin), « Visites domiciliaires et droits de l'homme : le point de vue du fiscaliste », in P. Tavernier (dir.), *La France et la CEDH. La jurisprudence en 2008*, Bruylant, 2010, p. 145.
- COLLET (Martin), « Les bienfaits du "dialogue des juges". Remarques sur la mise en œuvre par le juge fiscal des articles 14 de la Convention EDH et le 1^{er} de son premier protocole additionnel », *Dr. fisc.* 2006, n° 51, p. 2179.
- FLAUSS (Jean-François), « L'applicabilité de l'article 6-1, volet civil au contentieux de l'imposition, note sous CEDH 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie* », *AJDA* 2001. 1061 et 1062.
- GERARD (Laurence), « Sur l'applicabilité de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme aux contentieux fiscaux », *Dr. fisc.* 2002, n° 10, p. 438 à 447.

SECTION 3

LA LOI

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

Bibliographie

- BERGERES (Maurice-Christian), « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *Dr. fisc.* 2003, n° 24, p. 794 à 799.
- BERGERES (Maurice-Christian), « Vers un contrôle élargi de la loi fiscale par le Conseil d'État ? », *Dr. fisc.* 2002, n° 43, p. 1433 à 1438.
- DUCAMIN (Bertrand), « Les contraintes constitutionnelles dans l'élaboration de la loi fiscale », *EDCE* 1995. 483 à 510.
- MARDIERE (Christophe de la), « Le déclin particulier de la loi fiscale », in *La loi*, Catherine Puigelier (dir.), Economica, 2005, p. 241 à 249.
- MIGNON (Emmanuelle), « Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ? », *RJF* 2000, n° 2, p. 90 à 98.
- MOYSAN (Hervé) « Entrée en vigueur de la loi : le jour même ou le lendemain de la publication ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 49, p. 12 à 14.
- PHILIP (Loïc), « Le partage de la loi et du règlement en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1981, n° 6, p. 161.

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

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

SECTION 4

LE RÈGLEMENT

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

SECTION 5

LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS (CGI)

- 88** Il s'agit d'une œuvre d'origine gouvernementale, qui n'est que le regroupement, sous une présentation différente, des normes législatives et réglementaires intervenues en cette matière. Des décrets viennent régulièrement l'actualiser en incorporant les modifications survenues mais cette codification ne modifie pas la valeur juridique ni d'ailleurs le sens des textes ainsi regroupés : ils conservent leur valeur et leur portée d'origine.
- 89** L'ouvrage est ordonné en deux parties principales :
- le Code proprement dit, qui regroupe sans être totalement exhaustif les dispositions relatives au régime des différents impôts, en distinguant d'une part les textes législatifs et d'autre part les différents textes réglementaires classés en autant que de catégories de normes ;

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

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

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

Bibliographie

- HAÏM (Victor), « Un contribuable peut-il utilement se prévaloir du Code général des impôts ? », *Dr. fisc.* 1996, n° 27, p. 908 à 912.
- LABETOULLE (Daniel), « Refondre le Code général des impôts », *RJEP* avr. 2011, n° 685, repère 4.

SECTION 6

LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE ET SA PORTÉE

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

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

- 92 Elle est étroitement circonscrite à leur nature de mesures d'ordre intérieur au sens de la jurisprudence du Conseil d'État : elles s'imposent aux agents du fisc en vertu du principe de hiérarchie mais elles n'ont pas de caractère juridique contraignant pour les contribuables puisqu'elles constituent de l'infra-droit, élaborées qu'elles sont par des autorités administratives dépourvues du pouvoir réglementaire. Toutefois leur portée pratique est immense car elles viennent expliquer le sens des normes fiscales aux agents dans le dessein de les rendre plus compréhensibles et d'en assurer une application plus facile et uniforme sur l'ensemble du territoire. Le résultat de ce vaste effort pédagogique est que l'agent de l'administration va remplacer l'application de la norme par l'application de la doctrine administrative, en d'autres termes cette dernière vient s'interposer entre la règle de droit fiscal et son destinataire qu'est le contribuable. Au-delà de l'étonnement du juriste face à pareille substitution d'un simple texte administratif à la règle de droit c'est la protection du contribuable contre une doctrine administrative illégale qui est en cause.
- 93 Si la circulaire que l'agent prétend appliquer à la situation du contribuable est illégale parce que plus sévère que la loi qu'elle prétend appliquer, le juge saisi du litige donnera raison au contribuable en faisant valoir que seule la loi s'applique et en écartant cette mesure administrative dont il ne veut pas connaître. De même, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, il annulera cette circulaire à contenu réglementaire illégal.
- 94 En revanche le contribuable est désarmé s'il a bénéficié dans le passé d'une circulaire illégale parce que plus douce et sur la portée de laquelle l'administration entend revenir rétroactivement en faisant prévaloir la signification réelle de la loi : le juge adoptera la même attitude de rejet de la doctrine administrative et donnera alors raison à l'administration qui entend tirer toutes les conséquences passées et présentes de l'application de la loi : le contribuable sera redressé pour une situation fiscale qu'il avait

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

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

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

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

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

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

n° 353782). Le doute subsiste en revanche lorsqu'une doctrine est contraire au droit de l'Union, le Conseil d'État n'ayant pas encore répondu à cette interrogation.

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

Bibliographie

- AMEDEE-MANESME (Gilles), « La doctrine administrative défavorable. Peut-elle donner lieu à restitution de l'indu ? », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 21-43.
- AMSELEK (Paul), « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », *Dr. fisc.* 1984, n° 4, p. 149 à 154.
- AUSTRY (Stéphane), « Garantie contre les changements de doctrine : confirmations et innovations », *RJF* 1996, n° 7, p. 478 à 483.
- BIENVENU (Jean-Jacques), « Naissance de la doctrine administrative », *RFFP* 2001, n° 75, p. 11.
- BOUVIER (Christine), CARREZ (Gilles), GIBERT (Bruno) et FOUQUET (Olivier), « Une nouvelle conception des instructions fiscales pour améliorer la sécurité juridique », *Dr. fisc.* 2010, n° 16, comm. 282.
- COLLET (Martin), « Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative », *RFFP* 2010, n° 112, p. 71.

- DAVOUDET (Éric) et EL ARJOUN (Omar), « Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », *Dr. fisc.* 2013, n° 37, comm. 405.
- DELAGE-EYMARD (Michèle), *L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale*, Thèse Paris X-Nanterre, 1997.
- DIBOUT (Patrick), « L'illégalité des instructions et circulaires fiscales. L'administration et le contribuable », *Dr. fisc.* 1991, n° 18, p. 741 à 749.
- DUBOIS (Jean), « Opposabilité de la doctrine relative au recouvrement de l'impôt », *Dr. fisc.* 2010, n° 10, comm. 220.
- GESLIN (Albane), « Le droit communautaire est-il transparent à la doctrine administrative », *BF Lefebvre* 8-9/93, 605 à 614.
- GOGUEL (Fabrice), « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L 80 A du LPF ? », *Dr. fisc.* 2006, n° 21-22, p. 1026 à 1030.
- HAÏM (Victor), « L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales est-il inconstitutionnel ? », *Dr. fisc.* 1995, n° 12, p. 549.
- LEPETIT (Marie-Christine), « Instructions fiscales : plus de transparence pour plus de sécurité », *Dr. fisc.* 2010, n° 24, p. 3 et 4.
- MARCHESSOU (Philippe), « En quoi le juge participe-t-il de la doctrine ? », *Dr. fisc.* 2006, n° 24, p. 1144.
- MARDIERE (Christophe de la), « Interrogations sur le rapport relatif aux instructions fiscales », *Dr. fisc.* 2010, n° 21 p. 3 et 4.
- MARDIERE (Christophe de la), « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », in *Mélanges Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, L'Harmattan, 2012, p. 85 à 95.
- MIGNON (Emmanuelle), « Doctrine administrative : jurisprudence récente. Questions en suspens », *RJF* 2000, n° 6, p. 487 à 494.
- NICOLAS (Miguel), « Le caractère normatif de la doctrine administrative », *Les Nouvelles fiscales*, 2015, n° 1152, p. 22 à 28.
- OLLEON (Laurent), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », *RJF* 4/04, p. 271.
- PLAGNET (Bernard), « L'opposabilité de la doctrine administrative », *BF Lefebvre* 1994, n° 8-9, p. 431 à 437.

- RABAULT (Hugues), « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L 80 A du LPF », *LPA* 15 juin 2012, n° 120, p. 20.
- RAIMBAULT DE FONTAINE (Sophie) (dir.), *Doctrines fiscales : la découverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007, 267 p.
- TUROT (Jérôme), « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 1992, n° 5, p. 371 à 376.
- TUROT (Jérôme), « Le recours en annulation contre la doctrine administrative », *RJF* 8-9/1990, p. 535.
- TUROT (Jérôme), « Annulation, où est donc ta victoire ? Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale », *Dr. fisc.* 2012, n° 11, comm. 188.
- VAPAILLE (Laurence), *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999, 590 p.
- VARI AUCTORES, « La doctrine administrative en droit fiscal », *RFFP* 2001, n° 75 p. 7 à 91.
- VARI AUCTORES, « La doctrine fiscale », Actes du colloque organisé par l'Institut de recherches Carré de Malberg, la Société française de droit fiscal et l'Institut des avocats-conseils fiscaux à l'Université Robert Schuman de Strasbourg en hommage à Jacques Grosclaude, *Dr. fisc.* 2006, n° 24, p. 1110 à 1200.

SECTION 7

L'INTERPRÉTATION DES TEXTES FISCAUX

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

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

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

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

§ 2. La priorité donnée au réalisme du droit fiscal

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

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

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

Bibliographie

- BERGERES (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 13, p. 549 à 535.
- COZIAN (Maurice), « Propos désobligeants sur une “tarte à la crème” : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.* 1999, n° 13, p. 530 à 535.
- FOUQUET (Olivier), « Interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », note ss CE 3 juin 2013, *M. et Mme Beaujon*, *RTD com.* 2013, n° 4, p. 827 à 830.
- GUEZ (Julien), « L'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique. Retour sur le principe de l'interprétation stricte en droit fiscal », *L'Année fiscale*, 2004, p. 139 à 169.
- GUEZ (Julien), *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de l'Institut André Tunc », 2007.
- HERTZOG (Robert), « L'autonomie en droit : trop de sens, trop peu de signification ? », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 445.
- MARCHESSOU (Philippe), *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, 258 p.
- MARDIERE (Christophe de la), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2010, p. 137 à 144.

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

SECTION 8

LES CONDITIONS D'APPLICATION DES TEXTES FISCAUX

- 102** L'application des textes fiscaux est confiée à l'exécutif et à son bras séculier que constitue l'administration fiscale. C'est leur application dans le temps qui pose parfois problème : comme pour tout texte législatif ou réglementaire, l'entrée en vigueur des textes fiscaux est soumise aux règles posées par l'ordonnance n° 2004-164 du 20 février 2004 modifiée et ratifiée par la loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004. Aux termes de ce texte, qui remplace le décret (à valeur législative) du 5 novembre 1870, les lois, ordonnances et décrets sont publiés le même jour sur papier et sous forme électronique. Cette publication sous forme électronique, dans des conditions garantissant sa fiabilité, produit les mêmes effets de droit que leur publication sous forme imprimée.
- 103** Toutefois, les dernières décennies sont marquées par un développement croissant de dispositions fiscales à effet rétroactif, soit parce que la volonté politique s'est exprimée en ce sens, soit parce qu'il s'agit de priver d'effet une décision de justice qui a annulé un règlement ou contrarié l'interprétation que l'administration avait développée d'un dispositif légal. Sur le plan de la technique juridique, la différence perceptible ne coïncide pas toujours avec cette différence de motivation : ou bien le texte spécifique est d'application rétroactive (§ 1), ou bien son application rétroactive résulte de son caractère interprétatif (§ 2), ou bien la loi valide subrepticement des actes administratifs (§ 3). Le Conseil constitutionnel veille à limiter l'ampleur du phénomène (§ 4).

§ 1. Rétroactivité prévue par le texte lui-même

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

§ 2. Les lois interprétatives

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

§ 3. La validation législative d'actes administratifs

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

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

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

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

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

Bibliographie

- BERGERÈS (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 13 p. 549.
- BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « QPC et contentieux fiscal : bientôt quatre années d'enrichissement mutuel et d'évolution sans révolution », *RJF* 12/13, p. 979.
- DEBAT (Olivier), *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrénois, 2006, 503 p.
- DEDEURWAERDER (Gilles), *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, 2010, 486 p.
- DOUET (Frédéric), *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal français*, LGDJ, 1997, 383 p.
- DOUET (Frédéric), « Petite rétroactivité et lois fiscales rétroactives », *JCP E* 2013, comm. 1510.
- FOUQUET (Olivier), « La rétroactivité des lois fiscales », *Rev. adm.* 1994. 140 à 142.
- JOANNARD-LARDANT (Emmanuel), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. À propos de la décision du Conseil constitutionnel du 29 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 191.
- LAMARQUE (Jean), « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », in *Mélanges Yves Madiot*, Bruylant, Bruxelles, 2000, p. 331 à 356.
- LAYER (Fabrice), « La rétroactivité fiscale : une exception française menacée ? » *BF Lefebvre*, 2002, n° 6, p. 439.
- LEVOYER (Loïc), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », *AJDA* 2003. 1250 à 1256.

Les administrations fiscales

- 110 Les administrations qui ont en charge l'impôt ont longtemps porté le poids de l'histoire de l'État qu'elles ont servi, au travers de ses vicissitudes. Cette sédimentation historique a été largement bouleversée par une réforme substantielle initiée en 2008, qui a enclenché le processus de fusion progressive (sur quatre ans) des services de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique au sein de la **Direction générale des finances publiques**. Deux soucis ont présidé à cette réforme : généraliser l'accueil du contribuable au sein de guichets uniques dédiés à son profil économique, et l'amélioration des conditions de lutte contre la fraude.
- 111 Le résultat de ces évolutions peut être décrit comme suit :
- deux grandes directions du ministère des Finances (quai de Bercy, dans le 12^e arrondissement de Paris) sont dotées de services extérieurs : ce sont respectivement la Direction générale des finances publiques ou DGFIP (SECTION 1), et la Direction générale des douanes et droits indirects ou DGD (SECTION 3) ;
 - une mention particulière doit être réservée à la Direction de la législation fiscale de la DGFIP (SECTION 2) ;
 - une série de commissions et de comités assument une fonction de conciliation (SECTION 4).

SECTION 1

LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

- 112** Cette administration a été créée par décrets du 3 avril 2008 (n° 2008-309 et 310) par fusion de la Direction générale des impôts, qui était le principal service de l'État en charge des affaires fiscales, et de la Direction générale de la comptabilité publique. Communément appelée le Trésor, cette direction assurait l'exécution du budget de l'État et des collectivités territoriales, tandis que son rôle en matière fiscale était limité au recouvrement de l'impôt sur le revenu et des impôts directs locaux.
- 113** La visite de ce monument commence par l'examen de ses compétences (§ 1), se poursuit par l'étude de son organisation centrale (§ 2) et se termine par la description des services implantés au niveau local (§ 3).

§ 1. Les compétences de la DGFIP

- 114** Les compétences de la DGFIP dans le domaine fiscal sont les suivantes :
- elle conçoit et élabore les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application (tâche assumée par la DLF) ;
 - elle veille à l'établissement de l'assiette et à la mise en œuvre du contrôle de la quasi-totalité des impôts, ainsi qu'à leur recouvrement ;
 - elle représente l'État devant les juridictions fiscales ;
 - elle représente l'État dans les négociations internationales en matière fiscale ;
 - elle instruit les demandes d'agréments fiscaux.

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

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

A. Le directeur général des finances publiques

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

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

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

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

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

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

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

A. Les services à compétence nationale

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

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

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

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

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

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

B. Les délégués interrégionaux des impôts

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

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

C. Les directions régionales et départementales des finances publiques

- 120** Dans chaque département dont le chef-lieu n'est pas chef-lieu de région, il existe une direction départementale (DDFIP). Dans chaque département dont le chef-lieu est aussi celui d'une région, il existe une direction régionale qui assure les missions d'une DDFIP et en outre des missions d'intérêt régional. La direction départementale ou régionale constitue l'échelon d'exécution par excellence, et son organisation reproduit peu ou prou celle des services centraux.
- 121** Le directeur régional ou départemental des finances publiques, administrateur ou administrateur général des finances publiques, est assisté d'un directeur du pôle de gestion fiscale. Le personnel de la direction comprend des agents d'exécution (de catégorie C dans la grille de la fonction publique), des contrôleurs (de catégorie B) et des inspecteurs (de catégorie A). Outre l'accès direct par la voie du concours externe, le passage d'un grade à l'autre peut s'effectuer par concours interne. Les inspecteurs peuvent accéder par la voie du concours au grade d'inspecteur principal, souvent chargé de la coordination d'une brigade de vérification ou de la responsabilité d'un centre des finances publiques. L'accès aux différents grades de directeur s'effectue ensuite au choix, la sélection des candidats étant effectuée par une commission interne à la direction générale.
- 122** Outre la gestion globale des effectifs et des missions, la direction départementale gère en direct deux activités, les brigades départementales de contrôle et de recherches, et le centre départemental d'assiette, qui collecte puis redistribue notamment les informations relatives à l'assiette de la fiscalité locale et aux salaires versés par les employeurs.

D. L'échelon local

- 123** L'échelon local regroupe, pour une aire territoriale, les services chargés de gérer le **dossier fiscal du contribuable** qui rassemble toutes les informations officielles relatives à ce dernier : ses déclarations, les déclarations de salaires de ses employeurs, les déclarations d'honoraires de ses clients s'il est un professionnel libéral, les rapports des contrôles qu'il a subis, mais aussi copie de toutes les transactions immobilières qu'il a effectuées en quelque endroit du territoire que ce soit. Le recouvrement des impôts est assuré par le **Centre des finances publiques**, véritable correspondant local de cette administration auprès du contribuable.
- 124** Ces services sont accompagnés de services fonciers. La base est assurée par les **centres des impôts fonciers** qui quadrillent le territoire pour gérer les matrices cadastrales utilisées notamment pour la fiscalité directe locale.
- 125** Les **centres de fiscalité foncière (conservations des hypothèques jusqu'au 31 décembre 2012)** gèrent le fichier immobilier de toutes les propriétés de son ressort géographique et en assurent la publicité foncière. Tout usager peut ainsi prendre connaissance de l'identité du propriétaire d'une parcelle de terrain ou d'un immeuble, mais aussi des servitudes et des hypothèques qui le grèvent. La publicité foncière est la marque d'un niveau élevé de développement juridique puisqu'elle assure une double sécurité : la détermination des propriétaires mais aussi l'état des engagements qui limitent les possibilités de l'aliéner (démembrement de la propriété entre un usufruitier et un nu-propriétaire par exemple) ou de consentir un prêt hypothécaire dans des conditions raisonnables pour le prêteur (s'il est déjà grevé d'hypothèques pour un montant supérieur à sa valeur vénale). Ce service assure également le recouvrement des impôts liés aux mutations immobilières.
- 126** Dans les trois départements du Rhin et de la Moselle la publicité foncière est assurée par un juge du **Livre foncier**, en poste auprès de chaque tribunal d'instance.
- 127** Au total, la réforme rationalise l'organisation des services pour assurer une gestion plus adéquate et plus économe de leurs prestations.

SECTION 2

LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

- 128** Cette direction a réintégré le giron de la Direction générale des impôts en 1998 puis la DGFIP en 2008. Elle avait été détachée en 1977 pour être constituée en service de la législation fiscale (SLF) pour être directement rattachée au ministre du Budget. Le pouvoir politique voulait ainsi tirer les conséquences des conditions calamiteuses de mise en œuvre de la taxe professionnelle.
- 129** Cette réforme expiatoire n'avait rien changé à l'organisation de la structure. Aujourd'hui rattachée directement au directeur général des finances publiques, elle est organisée en bureaux et sous-directions, compétents respectivement pour la coordination des projets de textes législatifs et réglementaires, la fiscalité directe des entreprises, la fiscalité des personnes, la fiscalité des transactions ainsi que la prospective et les relations internationales.
- 130** Son rôle principal consiste à honorer les commandes que lui passe le gouvernement. Cette direction prépare les projets de loi en matière fiscale, en explique les subtilités techniques à ses commanditaires, ses membres accompagnent le ministre au Parlement pour défendre leur texte, tant en commissions qu'en séance plénière. Lorsque le projet est devenu loi, la Direction de la législation fiscale rédige les décrets d'application, ainsi que les instructions et circulaires destinées aux agents.
- 131** À titre complémentaire, la Direction de la législation fiscale joue un rôle d'exégète, elle explique la signification des textes votés, avec d'autant plus de compétence qu'elle en est le rédacteur matériel. Les praticiens n'hésitent pas à consulter ses collaborateurs pour comprendre la signification de certaines dispositions sibyllines insérées dans la dernière loi de finances. Elle écouterait l'argumentaire que viendrait lui présenter un groupe de pression, soucieux de faire adopter une réforme et conscient de l'influence de cette direction.
- 132** À la Direction de la législation fiscale revient également le soin de rédiger les réponses ministérielles aux questions écrites posées

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

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

SECTION 3

LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES ET DES DROITS INDIRECTS

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

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

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

- 135** L'avènement du marché unique, à compter du premier janvier 1993, lui a fait perdre la gestion de la TVA intracommunautaire à l'importation et à l'exportation, dorénavant assumée par la DGFIP. En contrepartie, le gouvernement lui a confié deux tâches :
- l'assiette, la liquidation et le recouvrement des contributions indirectes ;
 - et un certain contrôle statistique sur le commerce extérieur, au moyen de la déclaration d'échanges de biens (DEB).
- 136** En outre, la direction des douanes conserve sa compétence en matière de fiscalité des produits pétroliers ainsi que les missions traditionnelles dans les échanges avec les pays tiers. Aujourd'hui, la reconversion de cette administration s'opère vers des activités non fiscales : après le contrôle de la pornographie et celui des changes aux frontières c'est maintenant la lutte contre le trafic de stupéfiants et contre le recyclage de l'argent sale qui constitue le principal objectif de cette administration.
- 137** Son organisation sur le terrain se caractérise par deux structures parallèles : d'une part des directions interrégionales puis régionales, qui coiffent des bureaux et des recettes, d'autre part des échelons régionaux de la direction nationale de recherches et d'enquêtes douanières (DNRED), plus souples, dotés de moyens importants, et qui ont pour fonction de traquer la délinquance dans son champ de compétence.

SECTION 4

LES COMMISSIONS ET LES COMITÉS

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

§ 1. La commission communale des impôts directs

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

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

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

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

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

§ 4. La commission départementale de conciliation

- 142 Elle est compétente pour les insuffisances de prix ou d'évaluation en matière d'impôt de solidarité sur la fortune et de droits d'enregistrement. Son président est un magistrat de l'ordre judiciaire puisque la matière relève de ces juridictions pour le contentieux de l'imposition ; elle comprend quatre représentants de l'administration fiscale, un notaire et trois représentants des contribuables.
- 143 S'agissant des trois commissions ci-dessus énumérées, le président peut solliciter l'avis d'un expert à la demande du contribuable et aux frais de ce dernier (CGI, art. 1651 M).

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

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

§ 6. La commission des infractions fiscales

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

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

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

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

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

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

§ 9. Le Conseil des prélèvements obligatoires

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

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

Bibliographie

- ACARDI (Maurice), *Rapport de la commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Doc. fr., 1986.
- AYRAULT (Ludovic) et SIERACZEK (Manon), « La commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 679 à 696.
- BERGERES (Maurice-Christian), « Propos digestifs sur "une tarte à la crème". Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2008, n° 40, p. 1285 à 1291.
- BOUVIER (Michel) et ESCLASSAN (Marie-Christine), *L'administration fiscale en France*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1988.
- Comité pour l'histoire économique et financière, *Vie de percepteurs. Fragments autobiographiques 1918-1933*, ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 2001, 706 p.
- Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XX^e rapport au président de la République*, Journaux officiels, 2002, 332 p.
- DELORME (Guy), *De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances (1952-1998)*, préf. Valéry Giscard d'Estaing, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2000, 390 p.
- DONNY (Alexandra), « Le Conseil des prélèvements obligatoires : un changement dans la continuité », *Dr. fisc.* 2005, n° 23, p. 982 à 986.

- FOUQUET (Olivier) *et alii*, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration et les contribuables : une nouvelle approche », *Dr. fisc.* 2008, n° 27, comm. 403
- ISIDORO (Cécile), « La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires : le point de vue du magistrat », *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, étude 623, 15 p.
- JOLY (Benoît), « L'obligation de l'impartialité de l'Administration », note sous CE 1^{er} déc. 2008, n° 292166, *Min. c/ SCI Strasbourg*, *Dr. fisc.* 2009, n° 4, comm. 90.
- LAMBERT (Thierry), « La direction générale des impôts et la performance », in *Mélanges Loïc Philip*, *Economica*, 2005, p. 423 à 434.
- LAMBERT (Thierry) « L'administration fiscale et le secret », *BF Lefebvre* 6/05, p. 447 à 453.
- LAMBERT (Thierry), « Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts », *BF Lefebvre*, oct. 2006, p. 893 à 898.
- LAMBERT (Thierry), « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges Pierre Beltrame*, PUAM, 2010, p. 259 à 272.
- LAMBERT (Thierry), « Un janus : la responsabilité de l'administration fiscale », in *L'Administration de l'impôt en France*, L'Harmattan, 2008, p. 229 à 240.
- LEROY (Marc) (dir.), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, 2008, coll. « Finances publiques », 246 p.
- LEVOYER (Loïc), « Service public fiscal et entreprise », *Dr. fisc.* 2001, n° 16, p. 666 à 672.
- NOEL (Gilles), « La loyauté dans le couple administration fiscale – contribuable », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 79 à 125.
- PARENT (Bruno), « Trente mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », *RFFP* 2005, n° 89, p. 87 à 96.
- PRETOT (Xavier), « L'amélioration des relations entre l'administration et ses usagers », *BF Lefebvre* 11/00, p. 591.
- ROBLOT-MINSEN (Isabelle) et HAYAT (Mirko), « Commission des impôts : un nouveau souffle ? », *JCP E* 2009, comm. 2018.

- SIERACZEK-ABITAN (Manon), « La commission départementale de conciliation », *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, étude 625.
- SIERACZEK-ABITAN (Manon), « La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du point de vue de l'avocat : une garantie en trompe-l'œil », *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, étude 621, 7 p.
- TILLY (Bruno), *La compétence des agents du fisc*, L'Harmattan, 1999, 418 p.
- VARI AUCTORES, « Transparence des relations entre Administration et contribuables : quel équilibre ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 50, comm. 673.

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

L'IMPOSITION DU REVENU

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

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

Bibliographie

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

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

international.scholastic.org/trakoc/149/242288/6161:196.113.29.75:1587236765

- BERGERERES (Maurice-Christian) et PICHET (Éric), « La réforme de l'impôt sur le revenu (ou pourquoi l'alchimie reste une science inexacte) », *Dr. fisc.* 2006, n° 162, p. 5 à 10.
- BERNARD (G.), « Critique contemporaine de l'impôt », *LPA* 1990, n° 141, p. 25.
- BRACHET (Bernard), *L'impôt sur le revenu. Enjeux et réformes*, Ellipses, 1996, 128 p.
- Conseil des prélèvements obligatoires, « Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ? » févr. 2015.
- DUFAUD (Georges), *L'impôt sur le revenu, à supprimer*, Economica, 1986.
- JOBERT (Michel), « Fiscalité et progrès : supprimer l'impôt sur le revenu », *Pouvoirs* 1982, n° 23, p. 103.
- MALABOUCHE (Gérard), « L'impôt sur le revenu peut-il être réformé ? », *RFFP* 1996, n° 54, p. 183 à 200.
- MARDIERE (Christophe de la), « Le conservatisme fiscal illustré par la genèse de l'impôt sur le revenu en France », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, p. 27 à 29.
- MARDIERE (Christophe de la), « La privatisation de l'impôt » in *La privatisation de l'État*, CNRS Édition 2012, p. 151 à 159.
- MARDIERE (Christophe de la), « Retour sur l'imposition du travail et du capital en France depuis la Révolution », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, comm. 163.
- MARTINEZ (Jean-Claude) (dir.), *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, 5351 p. (actes d'un colloque avec une vingtaine de contributions).
- MAURY (René), *J'accuse l'impôt sur le revenu*, Calmann-Lévy, 1996, 187 p.
- MERCIER (Jean-Yves), « Hisser l'imposition des revenus du capital au niveau de celle des revenus du travail : le travail était déjà largement accompli », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, p. 12 à 14.
- NIZET (Jean-Yves), « L'impôt sur le revenu, reflet d'une société marquée de très grandes inégalités », *RFFP* 1999, n° 67, p. 277 à 309.
- ORSONI (Gilbert), « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *RFFP* 1990, n° 29, p. 71 à 84.

- PICHET (Éric), *L'impôt sur le revenu en 2017. Théorie et pratiques*, Les Éditions du siècle, 2017, 627 p.
- RACINE (Pierre-François), « Réflexions sur la notion de revenu », *BF Lefebvre* 1984, n° 2, p. 6.
- THURONYI (Victor), « L'impôt complémentaire sur le revenu consommé », *Dr. fisc.* 2013, n° 13, comm. 211.
- TOURET (Denis), « Contre l'impôt sur le revenu, pour l'impôt différencié et progressif sur la dépense », *Rev. science fin.* 1977. 871 à 897.
- VAPAILLE (Laurence) (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2013, 262 p.

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

TITRE 1

L'IMPÔT SUR LES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES

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

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

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

CHAPITRE 1

Le champ d'application de l'impôt

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

SECTION 1

LES PERSONNES IMPOSABLES

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

§ 1. Les personnes physiques

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

- 154 En effet, les sociétés relèvent de deux catégories principales : les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux (également, v. ss 852). Les premières se constituent *intuitu personae* en considération des qualités des personnes qu'elles veulent réunir pour la recherche en commun de bénéfices. C'est le cas notamment, des sociétés civiles, des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et des sociétés de fait. Les secondes, les sociétés de capitaux, cherchent essentiellement à réunir des fonds plutôt que des personnes ; la qualité des personnes qui fournissent les fonds étant moins essentielle. Il s'agit principalement des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés en commandite par actions et des sociétés anonymes à forme simplifiée qui sont, en principe, soumises à l'impôt sur les sociétés. Les associés sont dans cette hypothèse imposés sur les bénéfices éventuellement distribués sous forme de dividendes (v. ss 637).
- 155 En revanche les bénéfices des sociétés de personnes sont assujettis, non pas en la personne de la société, mais en la personne des associés, à l'impôt sur le revenu. La raison en est que, dans les sociétés de personnes, les associés sont en principe indéfiniment responsables des dettes sociales sur leur patrimoine personnel, tandis que, dans les sociétés de capitaux, les associés ne sont responsables des dettes sociales que dans la limite de leurs apports. Dès lors, puisque dans les sociétés de personnes les dettes sociales sont en définitive considérées comme des dettes personnelles des associés, il a paru logique d'assimiler ces associés à des entrepreneurs individuels et de considérer les bénéfices sociaux comme des bénéfices personnels et par conséquent de les assujettir en la personne des associés à l'impôt sur le revenu. N'ayant pas une personnalité fiscale différente de leurs membres, les sociétés de personnes sont considérées comme « transparentes » à l'opposé des sociétés de capitaux qualifiées d'« opaques », en raison de leur personnalité fiscale. La théorie de la transparence permet donc au législateur fiscal de considérer que la personnalité morale de certaines sociétés est un simple écran au-delà duquel il recherchera les revenus des sociétaires au prorata de leur participation.
- 156 Par ailleurs, à côté des sociétés où les associés sont indéfiniment responsables, figurent parmi les sociétés assujetties à l'impôt sur

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

- 157 Le bénéfice est imposable qu'il soit distribué ou mis en réserve. Il est déterminé suivant les règles propres à chaque catégorie de bénéfices dont relève l'activité de la société (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices des professions non commerciales, revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, bénéfices agricoles). Lorsque l'un des associés dirige en outre une entreprise industrielle ou commerciale, la part des bénéfices de l'associé en question est imposée au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Lorsque l'associé est lui-même une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés la part de bénéfice sera passible de cet impôt.
- 158 Sont exonérés de l'impôt sur le revenu les contribuables dont le montant du revenu n'excède pas la limite fixée par la loi (v. ss 800) ainsi que les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous condition de réciprocité c'est-à-dire que les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux diplomates français (CGI, art. 5, 3°).

§ 2. L'imposition par foyer

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

A. La règle

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

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

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

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

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

- 163** L'article 2-VIII de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 a supprimé, en droit fiscal, la notion de chef de famille à compter de l'imposition des revenus de 1983. Cette suppression, en assurant des droits égaux aux deux époux, ne remet pas en cause le principe de l'imposition par foyer. Elle entraîne néanmoins deux conséquences. D'abord les époux doivent signer conjointement la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal. Mais l'absence de signature de l'un des conjoints n'emporte pas la nullité de la déclaration. En effet, la déclaration d'ensemble signée par l'un des conjoints est opposable de plein droit à l'autre (CE 8 mars 2002, n° 223662, *Trabelsi*, *Dr. fisc.* 2002, n° 39, comm. 740, concl. G. Goulard et *RJF* 2002. 6. 598). Chacun des deux époux a qualité pour intervenir dans les procédures qui se rapportent à l'imposition du revenu global. Toutefois celui ou celle qui est titulaire de bénéfices provenant de l'exercice d'une activité professionnelle non salariée (industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale) conserve seul qualité pour signer les déclarations spéciales correspondantes et suivre les procédures de fixation des bases d'imposition et de rectification de ces déclarations. Ces bénéfices doivent bien entendu figurer d'autre part sur la déclaration d'ensemble des revenus du foyer signée en principe conjointement par les deux époux.
- 164** Seconde conséquence : l'avis d'imposition est libellé au nom de M. ou Mme suivi du nom du mari alors qu'avant 1983 il n'était libellé qu'au seul nom du mari. Par ailleurs, mais cette disposition existait déjà avant 1983, les deux époux sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (v. ss 833).

B. Les dérogations

Certaines dérogations sont facultatives, d'autres obligatoires.

1. Les dérogations facultatives

- 165 Les unes concernent les enfants mineurs, les autres les enfants majeurs. Le contribuable a la possibilité de demander une imposition distincte pour ses enfants mineurs à la condition que ceux-ci tirent des revenus de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne. Cette demande doit être formulée expressément (CGI, art. 6-2). Dans cette hypothèse, les revenus des enfants ne sont plus ajoutés aux revenus des parents, mais les enfants ne seront plus considérés comme à charge dans le mécanisme du quotient familial (v. ss 781). Le contribuable choisira, après calculs préalables, la solution la plus favorable.
- 166 La seconde dérogation facultative concerne les enfants majeurs célibataires ou mariés. À compter de leur majorité, ils forment, en principe, un foyer fiscal distinct. Ils peuvent, toutefois demander le rattachement au foyer fiscal de leurs parents, respectivement de leurs beaux-parents qui doivent l'accepter, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou âgés de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études ou quel que soit leur âge s'ils sont atteints d'une infirmité. Les revenus perçus par les enfants sont alors ajoutés aux revenus des parents qui peuvent considérer ces enfants comme des personnes à charge. Cela se traduit par une augmentation du quotient familial (v. ss 781) pour les enfants célibataires et par un abattement sur le revenu imposable pour les enfants mariés.

2. Les dérogations obligatoires

- 167 En cas de dislocation plus ou moins totale du foyer conjugal, les époux font l'objet d'une imposition séparée. Les cas limitativement énumérés par la loi sont les suivants (CGI, art. 6, 4) :
- époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit (les deux conditions sont cumulatives) (CE 12 mars 2010, n° 311121, *Gerschel, Dr. fisc.* 2010, n° 23, comm. 358) ;
 - époux en instance de divorce ou de séparation de corps et autorisés à avoir des résidences séparées, cette autorisation est donnée par le juge aux affaires familiales ;

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

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

Bibliographie

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

SECTION 2

LE REVENU IMPOSABLE

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

§ 1. La notion de revenu imposable

A. La difficulté de définir le revenu imposable

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

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

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

B. L'apport de la jurisprudence

- 171 La jurisprudence développée tout au long du XX^e siècle à l'initiative de l'administration a eu pour effet d'étendre le champ de l'impôt à des profits que la conception civiliste n'aurait pas permis d'appréhender.
- 172 Dans un arrêt du 15 février 1923 (*D.* 1923. 3. 9), le Conseil d'État qualifie de revenu le bénéfice d'une occupation lucrative, en l'espèce une distribution différée dont le produit a été employé à l'acquisition d'actions nouvelles émises par la société distributrice.
- 173 Dans un arrêt du 20 octobre 1941 (*RSLF* 1940-46, p. 16, note Chrétien), la Haute Assemblée assujettit dans la cédule des bénéfices non commerciaux (BNC) un pisciculteur à raison de la commission perçue pour avoir mis en relations commerciales deux personnes, dont l'une avait ainsi obtenu de l'autre un marché de construction. Le commissaire du gouvernement Letourneur avait poussé l'analyse jusqu'à considérer qu'« il y a revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de la source ».
- 174 Poussant plus loin les limites de la notion de revenus imposables, le juge de l'impôt, dans une décision du 28 juin 1963 (*Dr. fisc.* 1963, n° 47, concl. Ducamin), impose un accroissement de la valeur du patrimoine du contribuable qui est apparu lors de sa cession et qui tire son origine dans les démarches personnelles

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

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

C. Les inflexions de la loi

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

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

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

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

- 178** Dans ces conditions – constatation peut-être décevante – on ne peut que retenir une définition pragmatique du revenu. Un gain réalisé est un revenu imposable dans la mesure où :
- il se rattache à une profession ou une activité et relève d'une catégorie de revenus déterminée ;
 - ou bien il s'agit d'une plus-value qui entre dans un cas d'imposition prévu par la législation ;
 - ou encore il s'agit d'un gain relevant de l'article 92 du CGI, aux termes duquel : « Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux, les bénéfiques des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus. »
- 179** On aboutit ce faisant à une définition relativement compréhensive du revenu, éloignée de la théorie de la source. Restent toutefois exonérés : les gains consistant en libéralités ou en subsides, d'un autre côté non déductibles du revenu de celui qui les verse (v. ss 169), les gains provenant de jeux tels ceux tirés du loto (CE 23 juill. 1976, n° 99398, *RJF* 11/76, n° 469) ou provenant du tiercé (CE 21 mars 1980, n° 11235, *RJF* 5/80, n° 406), – les rendre imposables conduirait à la déduction des sommes engagées par les parieurs – les gains découlant de prix attribués lors d'une dis-

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

§ 2. Les caractères du revenu imposable

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

A. Le revenu global

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

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

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

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

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

B. Le revenu net

- 185** L'article 13, 1 du CGI prévoit que le revenu doit être diminué des « dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».
- 186** Les dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu sont notamment celles engagées en vue de l'exercice de la profession, ainsi les frais professionnels des salariés déductibles en principe, à hauteur de 10 % du salaire (v. ss 252). Elles comprennent également les frais destinés, le cas échéant, à préserver l'existence du capital productif de revenus et à en assurer en temps utile la reconstitution s'il est sujet à dépréciation. Tel est le cas notamment des frais d'entretien et de réparation des immeubles. *A contrario* ne constituent pas des charges pour les entreprises les sommes qui ne correspondent pas à la diminution de l'actif net et pour les particuliers les frais engagés pour l'augmentation de leur patrimoine.
- 187** Les principes posés par l'article 13 du CGI se trouvent précisés pour chaque catégorie de revenus (revenus fonciers, BIC, BNC,

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

- 188** Il est parfois dérogé aux principes généraux posés par cet article 13. Ainsi en matière de revenus fonciers, il est expressément admis que les charges déductibles du revenu brut peuvent, pour les locaux d'habitation uniquement, s'étendre aux dépenses d'amélioration, donc des dépenses d'investissement (v. ss 599). À l'inverse, on rencontre des cas d'imposition du revenu brut lors de retenues à la source opérées tantôt à titre d'acompte à valoir sur l'impôt sur le revenu global, tantôt à titre libératoire et définitif sur certains revenus (dividendes, salaires) versés à des personnes non domiciliées fiscalement en France.
- 189** Indépendamment des charges grevant chaque catégorie de revenus, la loi fiscale admet que certaines charges limitativement énumérées soient directement déduites du revenu global ou, dans certains cas, ouvrent droit à une réduction d'impôt (v. ss 790). Mais il s'agit alors davantage d'emploi de revenus (paiement de pension alimentaire, versement à des organismes charitables) que de dépenses ayant pour contrepartie l'acquisition ou la conservation d'un revenu.
- 190** La déductibilité d'une charge suppose que cette dernière se rapporte à un revenu effectivement imposé : aucune déduction n'est admise lorsque la dépense a été faite pour un revenu exonéré. Ainsi le propriétaire qui habite l'immeuble lui appartenant ne peut déduire aucune charge foncière (v. ss 572). En revanche, les charges sont admises en déduction des revenus réalisés au cours de l'année où elles ont été supportées alors même qu'elles ont été engagées à raison de revenus non perçus.

C. Le revenu annuel

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

- 192** D'abord, le revenu imposable peut correspondre au revenu d'une période inférieure à celle de l'année civile. Ainsi l'année du mariage ou de la conclusion du Pacs, les deux époux ou partenaires du Pacs sont en principe soumis à une imposition commune des revenus réalisés par chacun d'eux. Ils peuvent toutefois opter pour une imposition séparée. Dans cette hypothèse, chacun des époux ou partenaires souscrit une déclaration dans laquelle il fait état des revenus dont il a personnellement disposé pendant l'année ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant. De même, en cas de divorce ou de dissolution du Pacs, chacun des membres du couple est personnellement imposable à raison d'une part des revenus dont il a disposé pendant l'année entière et d'autre part de la quote-part des revenus communs lui revenant. En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires d'un Pacs, dans ce cas, deux impositions sont établies : une imposition conjointe par foyer pour les revenus du 1^{er} janvier à la date du décès, une imposition séparée au nom du conjoint ou du partenaire survivant pour les revenus de la date du décès au 31 décembre. Le revenu imposable étant le revenu disponible, la répartition entre les différentes périodes s'effectue en fonction de la date de mise à disposition des revenus entre les mains de leurs bénéficiaires. En cas de création ou de cessation d'entreprise les bénéficiaires imposables sont ceux réalisés pendant la partie de l'année où cette entreprise a fonctionné.
- 193** En second lieu, le revenu peut ne pas être le revenu de l'année civile. Ainsi, pour les entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, le bénéfice à déclarer est celui du dernier exercice clos. Si la clôture de l'exercice a eu lieu, par exemple, le 30 septembre 2017, le contribuable sera imposé en 2018 sur les bénéfices réalisés pendant l'exercice allant du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017.

D. Le revenu disponible

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

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

- 195** L'hypothèse la plus évidente est la remise d'une somme en espèces. Sont également considérées comme disponibles les sommes portées au crédit d'un compte du contribuable sauf si celui-ci peut établir que des faits indépendants de sa volonté font obstacle au retrait des sommes correspondantes. De même, un contribuable qui n'a porté que le 3 janvier au crédit de son compte bancaire un chèque qui lui a été remis le 30 décembre de l'année précédente est considéré avoir eu la disposition du revenu correspondant à cette dernière date. L'impôt porte donc sur les revenus dont le contribuable a disposé au cours de l'année d'imposition même s'il ne les a pas effectivement perçus. Cette notion de disponibilité est importante car elle constitue le fait générateur de l'impôt.
- 196** Dans certains cas, la loi prévoit l'imposition de revenus acquis même s'ils ne sont pas disponibles.
- 197** Ainsi tout bénéfice réalisé par une société de personnes (v. ss 155) est immédiatement imposable entre les mains des associés au prorata de leurs droits sociaux même s'ils n'en ont pas effectivement disposé (CGI, art. 13,4). C'est le cas également des plus-values immobilières ou mobilières réalisées par les particuliers qui sont imposables dès leur réalisation et indépendamment de la perception effective du prix de cession (v. ss 682).
- 198** De même, l'article 167 du Code général des impôts prévoit que toute personne qui transfère son domicile à l'étranger devient imposable à raison de tous les revenus qu'elle a acquis, sans en avoir la disposition antérieurement à son départ.
- 199** Enfin, en matière de fiscalité des entreprises, sont réputés réalisés et donc imposables, les bénéfices tirés de créances acquises c'est-à-dire déterminées dans leur principe et leur montant (v. ss 302),

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

Bibliographie

- CHRETIEN (Maxime), « Les gains en capital », *Dr. fisc.* 1976, n° 21, 24, 28 et 30.
- COZIAN (Maurice), « Le revenu imposable est un revenu net », *Dr. fisc.* 1996, n° 14, p. 480 à 483.
- COZIAN (Maurice), « Fiscalité des entreprises et fiscalité des ménages », in *Mélanges Paul-Marie Gaudemet*, Economica, 1984, p. 671 à 691.
- DEBOISSY (Florence), « Le revenu imposable est un revenu net », *RTD com.* 2000, n° 3, p. 746 à 763.
- GEFFROY (Jean-Baptiste), « Imposition par foyer », *J.-Cl. Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 64.
- GROSCLAUDE (Jacques), « Une extension de la notion fiscale de revenu : l'imposition des plus-values sur terrain à bâtir », *JCP* 1966. I. 1986.
- GROSCLAUDE (Jacques), « L'imposition des revenus inscrits en compte », in *Mélanges Paul-Marie Gaudemet*, Economica, 1984, p. 805 à 815.
- HERAUD (Jacky), « Ces couples déclarés unis par les liens... de l'impôt ; le concubinage en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2008, n° 41, étude 531, *JCP* 2008. 1326.
- ISAIA (Henri) et SPINDLER (Jacques), « La création d'un système d'imposition des revenus », in *Histoire du droit des finances publiques*, Economica, 1987, vol. II, p. 13.
- MONNIER (Jean-Marie), « L'équivalence fiscale des revenus et la réforme de l'impôt sur le revenu », *RFFP* 2000, n° 69, p. 147 à 178.
- PLAGNET (Bernard), « La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu », in *Histoire du droit des finances publiques*, Economica 1984, vol. II, p. 189.
- TUROT (Jérôme), « Le charme discret des avantages en nature », *RJF* 1991, n° 7, p. 511 à 514.
- VARIU AUCTORES, « La famille et l'impôt », *RFFP* 1986, n° 14, 227 p.

SECTION 3

LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

- 200** La souveraineté fiscale de l'État rejoint, pour cet impôt, l'assujettissement régalien des citoyens : le législateur de l'impôt est libre de déterminer les critères d'assujettissement à l'impôt. Dans un souci d'affirmation de la souveraineté de l'État et, de manière plus prosaïque, dans une préoccupation de rentabilité, la loi fiscale nationale va définir des critères larges, qui retiennent toujours, à la fois la territorialité – l'impôt sur le revenu est dû par toutes les personnes qui résident en France – mais aussi la nationalité – l'impôt serait dû par tous les citoyens français (ce n'est pas le cas en droit positif).
- 201** Les problèmes surgissent parce que la législation fiscale des États voisins retient les mêmes critères et le télescopage entre les deux ne manque pas de se produire dès qu'un citoyen d'un État s'en va percevoir des revenus dans un autre : il se trouvera en situation de double imposition juridique. Pour éradiquer cet insupportable cumul les États sont devenus plus modestes, ils ont rabattu de leur souveraineté, pour partie en élaborant des critères moins impérialistes, pour partie en négociant des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions (v. ss 58). La territorialité de l'impôt sur le revenu français est ainsi délimitée de deux façons, en distinguant le cas où il n'existe pas de convention bilatérale (§ 1), de celui où interfère une telle convention (§ 2). Elle veille au respect de la progressivité de l'impôt par l'application de la règle du taux effectif global (§ 3).

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

- 202** L'article 4 A du CGI trace le cadre qui est alors applicable :
- si la personne a son domicile fiscal en France, elle y sera imposée sur l'ensemble de ses revenus, quel que soit l'endroit de leur perception (**A**) ;
 - si elle n'a pas son domicile fiscal en France, elle y sera imposée à raison de ses revenus de source française (**B**).

A. La notion de domicile fiscal

- 203** Elle est explicitée par l'article 4 B du CGI qui l'envisage dans quatre cas ; que la situation du contribuable corresponde à l'un de ces cas et il sera alors considéré comme résident fiscal français, partant il sera imposé en France sur l'ensemble de ses revenus, déduction faite éventuellement des impôts déjà acquittés dans l'État de perception.
- 204** Ces quatre cas sont les suivants :
- lorsque la personne a en France son foyer, c'est-à-dire le lieu où résident son conjoint et ses enfants (CE 12 mars 2010, n° 311121, *RJF* 6/2010, n° 558 ; CE 22 juin 2016, n° 386131, *M. et Mme Kern, Dr. fisc.* 2016, comm. 590) ;
 - lorsqu'elle a en France son lieu de séjour principal ; ce critère est rempli lorsqu'elle passe en France plus de 183 jours au cours d'une année civile, quelles que soient les conditions du séjour : continu ou discontinu, à l'hôtel ou en location ; mais un séjour plus bref peut suffire, du moment qu'il est le plus important en durée ;
 - lorsqu'elle exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non ; elle peut toutefois échapper à la qualification de résident si elle montre que cette activité est exercée à titre accessoire. La preuve peut être apportée par tous moyens, et doit privilégier le temps passé plutôt que de se polariser sur le montant des rémunérations respectives ;
 - lorsqu'elle a en France le centre de ses intérêts économiques, c'est-à-dire son quartier général, le lieu de ses principaux investissements ou la source principale de ses revenus (CA Paris 21 oct. 2010, n° 08-3660, *RJF* 2/2011, n° 130).
- 205** L'impérialisme de ces critères est patent et ne manquera pas de soulever des difficultés importantes pour le contribuable concerné, heureusement rare du fait de la multiplication des conventions.

B. L'imposition des revenus de source française

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

1. Le contribuable dispose d'une résidence en France

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

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

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

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

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

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

- 211** L'intérêt de déterminer la résidence fiscale du contribuable réside dans le rattachement à cette notion de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers, des salaires des frontaliers et de l'imposition des revenus professionnels. Ce choix des hautes parties contractantes n'exclut pas la possibilité pour l'État de la source d'opérer une retenue – sur les dividendes par exemple – mais elle constituera dans ce cas un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dû dans l'État de résidence du bénéficiaire (v. ss 63).
- 212** Ces dispositions prévalent sur la loi française mais si les critères qu'elles définissent se révèlent insuffisants c'est une commission bilatérale, composée de représentants des deux administrations, qui s'efforcera de résoudre le conflit de concurrence dont pâtit le contribuable.

§ 3. La règle du taux effectif global

- 213** Lorsqu'un foyer fiscal perçoit des revenus imposables en France et d'autres imposables à l'étranger, la déclaration de revenus qu'il devra déposer auprès de l'administration fiscale française inclura les revenus de source étrangère, ceci afin de déterminer le taux moyen d'imposition de ses revenus en tenant compte de leur volume total et non pas uniquement de ceux imposables en France. Ainsi sera conservé le caractère progressif de l'impôt. La cotisation d'impôt qui sera réellement acquittée en France sera égale au produit de cet impôt par le rapport des revenus français au regard du total des revenus du foyer fiscal.
- 214** Si par exemple, les revenus imposables en France représentent les $\frac{2}{3}$ des revenus du foyer fiscal, l'impôt dû en France sera égal aux $\frac{2}{3}$ de l'impôt calculé sur la totalité des revenus.

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

Bibliographie

- BERGERES (Maurice-Christian), « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2005, n° 36, p. 1328.
- BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « Fiscalité des résidents à Monaco : comme un ouragan jurisprudentiel », *RJF* 7/2014, p. 636 à 642.
- CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 3^e éd., 2010.
- DIEU (Frédéric), « Des nouvelles du domicile fiscal. À propos de quelques décisions récentes du Conseil d'État relatives aux notions de foyer et de centre des intérêts économiques », *Dr. fisc.* 2010, n° 23, comm. 358.
- GLON (Guillaume), « Le Conseil d'État précise le concept de résident dans les conventions fiscales », note sous CE 9 nov. 2015, *min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk*, *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 421.
- LADREYT (Gilbert), « Lutte contre les mesures fiscales discriminatoires : le TFUE plus efficace que les conventions fiscales bilatérales », *Dr. fisc.* 2014, n° 48, comm. 650.
- LOUIT (Christian), « Les relations fiscales franco-monégasques : le droit du plus fort », *Dr. fisc.* 2014, n° 12, comm. 216.

La détermination des différentes catégories de revenus

- 216** Jusqu'en 1948, l'impôt sur le revenu était dit **cédulaire**, c'est-à-dire qu'il existait un impôt par catégories de revenus aussi appelées **cédules**. Dans un second temps, les revenus cédulaires étaient regroupés pour permettre l'application de l'impôt général sur le revenu.
- 217** Aujourd'hui, il existe un seul impôt général, qui s'applique à la somme de revenus qui sont appréhendés chacun selon les règles propres à sa catégorie. D'ailleurs, l'obligation déclarative du contribuable se traduit par l'obligation pour le foyer fiscal de remplir une déclaration globale (modèle 2042), qui retrace l'ensemble des revenus. Si le foyer fiscal est titulaire de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux, de revenus fonciers ou de bénéfices agricoles, il devra en outre remplir une déclaration catégorielle.
- 218** Les catégories de revenus appartiennent en réalité à deux groupes principaux, les revenus professionnels (SECTION 1) et les revenus patrimoniaux (SECTION 2).

SECTION 1

LES REVENUS PROFESSIONNELS

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

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

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

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

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

A. Les traitements et salaires

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

1. La notion fiscale de traitements et salaires

- 224 Ont le caractère de salaires au regard de la loi fiscale les sommes payées en exécution d'un contrat de travail ou de louage de services de droit privé ainsi que les traitements des fonctionnaires et agents publics et plus généralement les émoluments et avantages en argent ou en nature reçus par ceux qui se trouvent en situation de subordination vis-à-vis de la personne qui les rémunère (CGI, art. 79).
- 225 La subordination à l'égard de l'employeur est le critère essentiel pour distinguer les revenus salariaux des revenus de professions indépendantes (BIC, BA, BNC). Le législateur et la jurisprudence ont toutefois fait de ce critère général des applications plus ou moins libres et ce essentiellement dans deux directions.
- 226 D'abord, la condition de subordination est appréciée de façon relativement extensive à la fois par l'administration et par la jurisprudence qui examine les conditions dans lesquelles l'activité professionnelle est exercée. Elle existe à l'évidence, lorsque le contribuable agit sur instructions de son employeur. Mais elle sera également remplie alors même que l'activité requiert par nature une certaine indépendance. Ainsi, la rémunération du représentant de commerce lié par un contrat de travail à une entreprise sera considérée comme un salaire mais également celle du VRP dit statutaire (C. trav., art. L. 7313-1 s.), pourtant libre de toute subordination.
- 227 De même sera salarié un médecin qui, hors du domaine médical, devra se conformer aux décisions prises par la direction de l'établissement où il travaille (CE 30 mai 1979, n° 2762, *Dr. fisc.* 1980, n° 10, comm. 531, concl. Martin-Laprade) Par ailleurs la rémuné-

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

Extension plus significative : est qualifiée de salaire, la bourse accordée par un organisme si, en contrepartie, le bénéficiaire doit se conformer aux directives de l'organisme payeur quant à la nature du travail ou des études à entreprendre (CAA Paris, 9 avr. 1996, n° 95-57, *Dr. fisc.* 1996, comm. 805). En revanche, sont exonérées les gratifications versées aux stagiaires lors d'un stage ou d'une période de formation en milieu professionnel (CE 16 juin 2016, n° 398034, *M. M.*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 593).

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

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

- 229** Les artistes du spectacle sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires pour la rémunération des prestations exigeant leur présence physique, en revanche dans la catégorie des BNC pour les redevances qui leur sont versées pour le produit de la vente ou de l'exploitation d'un enregistrement.
- 230** La rémunération des dirigeants de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés est qualifiée de salaire « dans la mesure où elle correspond à un travail effectif et n'est pas excessive eu égard à l'importance du service rendu » (CGI, art. 39, 1, al. 1^{er}). La fraction de la rémunération considérée comme excessive, assimilée à une

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

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

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

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

2. La détermination du revenu brut

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

a. Le principe

- 234 Sont imposables toutes les formes de rémunération.

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

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

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

- 236** Depuis le 1^{er} janvier 2011 (CGI, art. 80, al. 4), à la suite de la polémique suscitée par l'indemnisation du préjudice moral qui aurait été causé à Bernard Tapie dans l'affaire de la vente de la firme Adidas par le Crédit lyonnais, les **indemnités** perçues au titre d'un préjudice moral fixées par décision de justice sont imposées comme des traitements et salaires pour la fraction excédant un million d'euros. Ce faisant, le législateur a infirmé la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle « par principe, sont hors d'atteinte de l'impôt sur le revenu les **indemnités** qui sont versées en réparation d'un préjudice moral, corporel ou matériel » (CE 18 juin 1990, req. n° 74742, *Le Roux c/ ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie*, Lebon 1990. 116).
- 237** Sont à inclure dans l'assiette de l'impôt tous les avantages en nature. On retiendra à titre d'exemples significatifs : la mise à disposition du contribuable d'un logement gratuit, la mise à disposition d'un véhicule automobile en vue d'une utilisation personnelle, la fourniture gratuite ou à prix réduit de chauffage, d'éclairage, de téléphone ou de billets de chemin de fer. Les règles d'évaluation de l'avantage en nature sont alignées sur celles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.
- 238** Est également imposable la prise en charge, par l'employeur, de travaux de construction ou de réparation de l'habitation du contribuable. Ces avantages en nature sont évalués en principe d'après leur valeur réelle (CE 29 juill. 1983, n° 33.573, *M. X...*, *Dr. fisc.* 1984, n° 52, comm. 2368).
- 239** Si l'avantage en nature procuré au salarié donne lieu à une retenue sur le salaire, c'est la rémunération avant retenue qui doit être prise en considération. Toutefois, l'administration se réserve le droit de vérifier si la retenue ainsi effectuée n'est pas sensiblement inférieure à la valeur des avantages en nature auxquels elle est censée correspondre et si les intéressés n'ont pas bénéficié d'un notable supplément de rémunération, par le biais d'une atténuation du montant de cette retenue.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 244** Les autres, sauf cas particuliers, ne le sont que partiellement à hauteur du plus élevé des trois montants suivants :
- le montant prévu par la convention collective ou, à défaut, par la loi ;
 - la moitié de l'indemnité de licenciement perçue ;
 - le double du montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail.
- 245** Toutefois l'application de cette disposition ne peut entraîner une exonération supérieure à six fois le plafond annuel de la Sécurité sociale, soit 235 368 euros pour l'année 2017.
- 246** Lorsque le salarié quitte volontairement l'entreprise pour bénéficier d'une pension de retraite, l'indemnité de départ est imposable. Il en va de même pour une indemnité de rupture anticipée d'un contrat à durée déterminée. Si le salarié perçoit une indemnité pour réparation d'un préjudice moral prononcée par décision de justice, elle est imposable pour la fraction excédant 1 million d'euros (v. ss 236).
- 247** Qu'il s'agisse d'indemnités de licenciement ou d'indemnités de départ à la retraite le contribuable peut sur option bénéficier (v. ss 753) du système du quotient (CGI, art. 163-0-A) ou du régime de l'étalement sur l'année de perception et les trois années suivantes (CGI, art. 163-A), pour limiter la progressivité.

3. La détermination du revenu imposable

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

a. Les charges de nature sociale

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

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

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

b. La déduction des frais professionnels

- 252 Déduits du revenu semi-brut, les frais professionnels sont définis comme étant les frais nécessités par l'exercice de la profession salariée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu imposable. Au titre d'une année donnée, la déduction peut être opérée, sur option du contribuable, soit forfaitairement soit en justifiant des frais réellement exposés (CGI, art 83, 3°).
- 253 **La déduction forfaitaire.** Le contribuable bénéficie de plein droit d'une déduction forfaitaire qui est fixée à 10 % du montant du revenu semi-brut. En fait, elle s'applique dans tous les cas où le contribuable n'a pas demandé la déduction des frais réels. Elle est de ce fait le régime de droit commun et bénéficie à chaque membre du foyer fiscal.
- 254 Ce mode d'évaluation dispense le contribuable d'apporter la justification de ses frais professionnels. Elle est un droit absolu auquel l'administration ne peut pas s'opposer même s'il est patent que le contribuable ne supporte pas les frais professionnels correspondants (CE 9 oct. 1981, n° 22808, *Dr. fisc.* 1982, n° 5, comm. 188, concl. Verny ; *RJF* 1981, n° 11, comm. 506, chron. Léger).
- 255 Afin d'avantager les contribuables à salaire modeste, le législateur fiscal a institué un minimum de déduction (426 euros pour 2017). En d'autres termes, tout salaire annuel inférieur à 4 260 euros a droit à ce minimum de déduction.

- 256 À l'inverse, afin de ne pas trop favoriser les contribuables à revenu élevé dont les frais professionnels n'augmentent pas systématiquement dans la même proportion que le salaire versé, il est prévu un maximum de déduction, fixé à 12 183 euros, pour les salaires perçus en 2017.
- 257 Les journalistes sont arrivés à extorquer au législateur un privilège de taille (CGI, art. 81-1^o) : leur rémunération échappe à l'impôt sur le revenu à hauteur de 7 650 euros comme étant une allocation pour frais exonérée sans qu'ils aient à apporter la justification de ces frais (CE 20 nov. 2013, n^o 349956, *M. B., Dr. fisc.* 2013, n^o 48, Act. 629). De surcroît, ils bénéficient de l'exonération des allocations pour frais d'emploi (v. ss 240) versées le cas échéant par leur employeur.
- 258 **La déduction des frais réels.** La déduction des frais professionnels réels peut être effectuée par les contribuables qui pensent y trouver avantage. L'option est annuelle et propre à chaque membre du foyer fiscal qui relève des traitements et salaires. Les contribuables renoncent de ce fait à toute déduction forfaitaire. Un état détaillé des frais réels doit accompagner la déclaration de revenu. Les contribuables doivent de surcroît ajouter aux salaires les indemnités forfaitaires pour frais qu'ils ont perçus de même que les remboursements de frais. La réalité, le caractère professionnel et le montant des frais doivent être justifiés par le contribuable (CAA Lyon 7 févr. 2012, *M. et Mme Bernard, Dr. fisc.* 2012, n^o 37, comm. 432).

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

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

excède cette distance, les frais exposés doivent, pour être déductibles, être justifiés par des impératifs d'ordre personnel (état de santé) ou d'ordre familial (lieu de travail du conjoint ou du concubin). L'ensemble de ces dispositions est interprété de manière libérale par le juge, qui admet même la déductibilité simultanée des frais de transport et de double résidence lorsque les membres du couple occupent des emplois dans des localités éloignées (CE 6 oct. 2004, *RJF* 12/04, n° 1245).

- 259 Est admise la déductibilité des intérêts de l'emprunt contracté pour acquérir une participation dans la société qui emploie le salarié, dès lors que cette acquisition est directement utile à l'exercice de l'activité, sans être pour autant indispensable à sa poursuite (CE 25 oct. 2004, n° 255092, *Boutourlinski, Dr. fisc.* 2005, n° 8, comm. 224, concl. E. Glasser ; *RJF* 1/05, n° 27 : pour un expert-comptable salarié).
- 260 De même les frais de scolarité d'un étudiant sont déductibles de l'indemnité qu'il perçoit à l'occasion d'un stage (CAA Lyon 7 févr. 2012, n° 10YL01110, *M. et Mme Bernard, Dr. fisc.* 2012, n° 37, comm. 432).
- 261 À noter qu'il est admis qu'un déficit puisse être constaté dans la catégorie des traitements et salaires par suite de déduction de frais réels (CE 2 juin 1983, n° 32531, *RJF*, 1983, n° 8-9 p. 426, concl. Rivière). Il est alors déductible du revenu global et reportable sans limitation particulière sur le revenu global des années suivantes.
- 262 En pratique, 95 % des contribuables recourent à la déduction forfaitaire, ce qui d'après le Conseil des impôts attesterait que le taux de 10 % excède le montant des frais professionnels. Pour ce qui est de la déduction des frais réels, à défaut de comptabilité, leur justification est soumise au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, qui paraît sur ce point rigoureuse (CAA Lyon 14 juin 2012, *M. et Mme Renault, Dr. fisc.* 2012, n° 42, comm. 481, note P. Monnier).

B. Les pensions et rentes viagères

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

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

1. La définition du revenu imposable

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

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

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

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

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

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

2. La détermination du revenu imposable

- 269** À l'exception des rentes viagères constituées à titre onéreux, le régime fiscal s'est aligné sur celui des traitements et salaires. Le revenu brut des pensions et rentes à titre onéreux est constitué par le montant total des arrérages perçus. Peuvent être déduites du revenu brut, les cotisations de caractère social incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier. N'exerçant pas de profession, les contribuables en question n'ont droit à aucune déduction pour frais professionnels. Toutefois sur demandes réitérées des intéressés, le législateur fiscal a fini par leur accorder en 1979 une déduction forfaitaire de 10 % pour faire face aux frais de troisième âge occasionnés par la fragilité de la santé liée à la vieillesse. Cette déduction comporte un minimum, fixé à 379 euros par pensionné et un maximum fixé à 3 715 euros par foyer fiscal (et non par individu, à la différence de la solution retenue pour les contribuables en activité). Ces abattements sont nettement plus bas que pour les traitements et salaires. C'est ce qui justifie de les distinguer des autres formes de revenus. Ces limites sont révisées chaque année (v. ss 775).
- 270** La Cour des comptes, dans son rapport sur la Sécurité sociale de 2012, préconise la suppression de cette déduction de 10 % l'estimant injustifiée au motif que les retraités n'exercent pas de profession. Par ailleurs, plus la pension est élevée plus la déduction est importante alors que les personnes à revenus modestes n'en bénéficient pas puisqu'elles ne sont pas imposables. Sur protestations des retraités, le gouvernement, malgré plusieurs tentatives, n'a pas suivi cette recommandation. Pour certains auteurs « C'est un phénomène de psychologie fiscale intéressant. Lorsque des contribuables ont longtemps bénéficié d'un avantage, ils ne supportent pas qu'on le leur supprime alors que la mesure n'a plus de raison d'être » (Christophe de la Martinière, *Droit fiscal général*, p. 114). Il est vrai que le poids électoral des contribuables concernés (15 millions de foyers fiscaux en 2016) est particulièrement important.
- 271** L'imposition des rentes viagères à titre onéreux connaît un régime spécifique. Pour tenir compte du fait qu'une partie de ces sommes ne présente pas la nature d'un revenu mais compense en réalité

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

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

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

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

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

Bibliographie

- BAYART (Gilbert), « La déduction des frais de transport des salariés : une évolution réaliste », *Dr. fisc.* 1996, n° 12, p. 411 à 414.
- COLOMBIE (Philippe), « Fiscalité du départ à la retraite du dirigeant de PME », *BF Lefebvre* 8-9/2013, p. 437 à 450.
- GOULARD (Guillaume), « Frais professionnels des salariés : assouplissement des règles de déductibilité des frais de déplacement », *RJF* 1994, n° 1, p. 2 à 5.
- GUTMANN (Daniel), « Brèves remarques sur l'ambiguïté fiscale du salariat », *Dr. fisc.* 2016, n° 9, comm. 187.
- TUROT (Jérôme), « Le charme discret des avantages en nature », *RJF* 1991, n° 7, p. 511.
- TUROT (Jérôme), « Indemnités de licenciement : quand le Conseil d'État se fait juge de paix », *RJF* 1991, n° 4, p. 235 à 238.

§ 2. Les bénéfices industriels et commerciaux

- 274 Ces revenus rémunèrent une activité déployée par un professionnel indépendant (le plus souvent commerçant en nom propre). La formation de cette rémunération imposable est le fruit du travail déployé par l'entrepreneur qui utilise, pour exercer son activité professionnelle, le concours de collaborateurs salariés et d'équipes productifs. Ce revenu est donc la résultante du travail personnel du contribuable, de la plus-value sur le travail d'autrui et du rendement du capital investi.
- 275 Dans le dessein d'assurer la neutralité de l'impôt au regard des choix de l'entrepreneur et l'égalité des opérateurs devant les charges publiques, le législateur a veillé à édicter des règles identiques pour déterminer le résultat imposable d'une entreprise individuelle relevant des BIC et celui d'une société de capitaux assujettie à l'impôt sur les sociétés. Cette identité de régime assure la neutralité puisque le créateur d'entreprise ne sera pas influencé dans le choix de sa forme juridique. En revanche, le mode d'imposition de ce bénéfice imposable variera, puisque le bénéfice de l'entreprise individuelle sera ajouté aux autres revenus du foyer fiscal pour y subir l'impôt progressif sur le revenu (v. ss 775), tandis que le bénéfice de la société de capitaux sera soumis au taux proportionnel de l'impôt sur les sociétés (v. ss 1014). Toutefois, c'est le même régime d'exonération qui s'appliquera aux bénéfices des entreprises nouvelles (v. ss 896). En vérité l'entrepreneur optera probablement pour la création d'une société mais ce choix sera commandé par des raisons qui devront surtout au statut fiscal du dirigeant et aux possibilités de limitation de sa responsabilité pécuniaire en cas de liquidation judiciaire.

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

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

1. Les personnes assujetties

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

2. La notion de revenu imposable

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

a. Renvoi du droit fiscal au droit commercial

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

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

b. Des contours étendus

- 281** Les contours de la catégorie sont étendus par détermination expresse de la loi puisque celle-ci répute expressément comme bénéfiques industriels et commerciaux les profits résultant d'un certain nombre de situations ou activités, qui ne présentent pas toutes un caractère commercial au regard des autres branches du droit.
- 282** C'est d'abord le cas de locations qui peuvent être qualifiées de civiles mais dont les revenus sont qualifiés de BIC : rentrent dans cette catégorie les locations d'entreprises ou d'immeubles équipés de leurs moyens de production mais aussi de fonds de commerce par un loueur que la loi commerciale contraint à la radiation du registre du commerce lorsqu'il donne son fonds en location-gérance. Le particulier qui donne en location une habitation meublée ou une entreprise équipée de matériel devra également déclarer les loyers dans la catégorie des BIC. S'il donne en location un immeuble nu le loyer sera considéré comme un revenu foncier (v. ss 566).
- 283** C'est ensuite le cas des marchands de biens, c'est-à-dire des personnes qui habituellement achètent en leur nom pour revendre, soit des immeubles soit des fonds de commerce ou des parts de sociétés immobilières. La perception d'un revenu dépend ici des diligences déployées par l'opérateur, de même pour les intermédiaires du secteur immobilier, pour les lotisseurs ou pour toute personne qui agit de façon professionnelle et déclarée sur le marché foncier (agent immobilier par exemple).

c. Extension aux revenus accessoires

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

d. Distinction entre BIC professionnels et BIC non-professionnels

- 285** L'article 156-1-1^o *bis* du CGI distingue entre **BIC professionnels et non professionnels**, en précisant que les déficits issus des seconds ne profiteront pas du droit à imputation sur les autres revenus du foyer fiscal (v. ss 432). Cette volonté législative traduit le souci de mettre un terme aux avantages attachés à certains montages issus de l'imagination fertile de contribuables et de leurs conseils. Nul doute que le terme ainsi mis à leurs espérances les stimulera pour découvrir d'autres pages d'optimisation fiscale.
- 286** Les termes de l'article 156-1-1^o *bis* sont suffisamment imprécis pour englober dans la catégorie des BIC non professionnels toutes les opérations qui peuvent être réduites à de simples placements du contribuable, c'est-à-dire dans lesquelles il ne participe pas de façon directe à la gestion, laissant ce soin à de véritables professionnels qu'il mandate à cet effet. Les pratiques récentes de ce type ont successivement concerné la location de conteneurs et de wagons, les placements dans l'hôtellerie, les logements pour étudiants, les résidences pour personnes âgées, les fermes de cellules photovoltaïques, d'autres formules fleuriront, simplement l'avantage fiscal disparaît pour les montages réalisés à compter de 1996, date d'adoption du texte précité. Or cette possibilité d'imputation du déficit constituait un attrait important puisque le déficit de ces montages était important les premières années, la

clientèle attirée par cette forme de placements était titulaire d'autres revenus catégoriels substantiels et pouvait diminuer par le biais de cette imputation l'impôt dû. La loi a toutefois veillé à considérer comme BIC professionnels l'activité de certains loueurs en meublé et les investissements réalisés outre-mer (v. ss 564).

- 287** La portée de cette distinction est limitée au sort des déficits, toutes les autres caractéristiques du régime BIC s'appliquent uniformément aux deux modes d'activité.

e. Liberté d'affectation comptable

- 288** Le Conseil d'État a posé le principe de **liberté d'affectation comptable**. En vertu de ce principe, l'entrepreneur est libre d'inscrire au bilan de l'entreprise les biens et les dettes qu'il veut : aucune disposition ne l'oblige à porter à l'actif de son bilan un immeuble dans lequel il exerce sa profession, alors qu'il peut y inscrire un immeuble sans rapport avec l'exploitation. Dans ce cas, les revenus générés par ces derniers seront pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise.

Cette liberté connaît deux séries de limites :

- elle ne vaut que pour la détermination du bénéfice industriel et commercial, pas pour la contribution économique territoriale ni pour l'ISF ;
- le noyau dur de l'entreprise, c'est-à-dire le fonds de commerce, les stocks, les créances et les dettes commerciales seront nécessairement affectés à l'exploitation.

B. Les principes gouvernant la détermination du bénéfice imposable

- 289** Un certain nombre de règles essentielles encadrent la démarche qui, chaque année, part du résultat brut de l'entreprise pour aboutir au bénéfice net qui sera ajouté aux autres revenus du foyer fiscal de l'entrepreneur. Elle part de la théorie du bilan **(1)**, prend en compte les règles de territorialité **(2)** et respecte la subordination du résultat fiscal au résultat comptable **(3)**.

1. La théorie du bilan

- 290** L'ossature du processus est constituée par la théorie du bilan, que l'article 38 du CGI énonce en deux propositions étroitement articulées :

« 1. Sous réserve des dispositions des articles 33 *ter*, 40 à 43 *bis* et 151 *series*, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées... »

- 291** La détermination du bénéfice imposable a donné lieu jadis à une longue et célèbre controverse entre les entreprises et l'administration fiscale. Les entreprises soutenaient que le bénéfice imposable résultait du compte d'exploitation alors que l'administration fiscale prétendait qu'il apparaissait lorsque l'on comparait deux bilans successifs de l'entreprise.
- 292** Pour l'essentiel, le compte d'exploitation retrace d'un côté les achats et d'un autre côté les ventes. La différence entre les deux postes constitue soit le bénéfice soit le déficit de l'entreprise. Le compte d'exploitation ne retrace donc que les opérations commerciales ou industrielles de l'entreprise c'est-à-dire les bénéfices réalisés par son activité proprement dite. Selon les entreprises, tenants de la théorie du compte d'exploitation, seul est imposable le bénéfice tel qu'il résulte du compte d'exploitation.
- 293** En revanche, l'administration défendait la théorie du bilan. Le bilan annuel d'une entreprise, on le sait, évalue tous les éléments de son actif et tous les éléments de son passif à la date d'établissement de ce bilan. Il indique en quelque sorte ce que serait la situation de l'entreprise, actif et passif, si on la liquidait à la date d'établissement de ce bilan. Pour l'administration, le bénéfice d'une entreprise résulte de la comparaison de deux bilans successifs. Un exemple chiffré fera comprendre la position de l'administration.

- 294** Soit une entreprise qui vend en 2017 pour 400 000 euros un terrain qu'elle a acheté en 2010 pour 80 000 euros. Le bilan de fin d'année de l'entreprise va enregistrer une réduction de 80 000 euros du poste capital immeuble, valeur pour laquelle le terrain figurait au bilan de l'entreprise. Mais on y trouvera un encaissement de 400 000 euros correspondant au prix de vente du terrain.
- 295** En définitive, par rapport au bilan de l'année précédente, le bilan enregistrera un excédent bénéficiaire de 320 000 euros. En d'autres termes, l'application de la théorie du bilan aboutit à considérer comme étant un élément du bénéfice, toute plus-value apparue entre deux bilans successifs, quelle qu'en soit l'origine et pour aussi étrangère qu'elle soit à l'activité de l'entreprise.
- 296** Après des hésitations, le Conseil d'État s'est finalement, en 1924, prononcé pour la théorie du compte d'exploitation, contre l'administration fiscale. Pour ce faire il distinguait les bénéfices d'exploitation et les gains en capital ou plus-values, en s'attachant au caractère habituel ou exceptionnel de l'opération qui avait engendré le gain ou la perte. Dans le premier cas, il y avait bénéfice ou déficit d'exploitation, dans le second cas plus-value ou moins-value. Il considérait l'opération comme habituelle, donc susceptible de produire un bénéfice renouvelable, lorsqu'elle entraînait dans l'objet normal de l'entreprise. En revanche, lorsque l'opération sortait de l'objet normal, il la considérait comme accidentelle, n'entraînant pas un bénéfice imposable parce que non renouvelable. De ce fait, les plus-values réalisées sur cession d'éléments de l'actif n'étaient pas, selon le Conseil d'État, imposables.
- 297** Battue devant les tribunaux, l'administration fit consacrer la théorie du bilan par le législateur grâce à la loi du 13 janvier 1941 devenue l'article 38 précité du CGI.
- 298** Ce régime a été partiellement mis en cause, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, par l'article 13 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010. Ce texte met en effet un terme aux effets de la théorie du bilan, dans la mesure où il écarte, pour la détermination du résultat professionnel imposable, les produits et les charges dépourvus de lien avec l'exercice de l'activité professionnelle. Cette mise à l'écart prend la forme d'un

retraitement extra-comptable lors de la détermination du résultat fiscal de l'entrepreneur individuel, à moins que ces produits accessoires n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, ou bien 10 % de ces mêmes produits dès lors que la condition de 5 % a été satisfaite au titre de l'exercice précédent. Il s'agit là d'une évolution importante des principes gouvernant la détermination du résultat imposable du contribuable BIC.

2. Règles de territorialité

- 299** Les règles de territorialité qui gouvernent la détermination du bénéfice prennent en compte les exploitations situées en France (CGI, art. 209-I). Si l'opérateur a son domicile fiscal en France le résultat de son exploitation située à l'étranger doit être appréhendé (sur déclaration séparée) comme BIC imposable en France, sauf disposition contraire d'une convention bilatérale (v. ss 58), qui privilégierait le concept d'établissement stable.

3. Subordination du résultat fiscal au résultat comptable

- 300** Le primat de la règle comptable sur la règle fiscale signifie que le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. L'article 38 *quater* de l'annexe III du Code pose cette subordination en même temps que la faculté pour la loi d'y déroger.

Le cadre ainsi tracé implique une comptabilisation préalable (a), le respect de la comptabilité d'engagement (b) pour une période annuelle (c) qui constitue l'exercice (d). La comptabilisation est pratiquée hors taxe (e) et en euros (f).

a. L'application de la règle comptable

- 301** La comptabilisation des opérations de l'entreprise constitue un préalable nécessaire à la démarche fiscale et s'impose avec rigueur : ainsi une charge ne pourra être déduite du résultat que si elle a d'abord été comptabilisée. Le résultat imposable est donc obtenu à partir du résultat comptable, lequel fait ensuite l'objet d'un retraitement sous forme de rectifications extra-comptables : la loi fiscale est en effet libre de s'affranchir de la règle comptable pour apporter des modifications à la situation livrée par la comptabilité de l'entreprise. Ces modifications en plus ou en moins sont apportées au moyen de la grille de conversion que

constitue un des formulaires de la déclaration des BIC dénommé « l'état 2058 A, détermination du résultat fiscal ».

b. La comptabilité d'engagement

- 302** Au nom de la même cohérence le résultat fiscal de l'entreprise prend en compte les créances acquises, et non pas les recettes encaissées, ainsi que les dettes certaines, et non pas les dépenses qui auraient donné lieu à décaissement effectif. Cette règle plutôt sophistiquée conduit l'opérateur à rechercher le moment exact où son entreprise peut se reconnaître valablement créancière d'une facture émise sur un client ou débitrice d'une facture émise par l'un de ses fournisseurs. Pour les ventes de biens c'est la date de la livraison qui constitue ce moment où l'inscription en comptabilité devient obligatoire, tandis que pour les prestations de services c'est la date d'accomplissement de la prestation. La règle fonctionne de façon symétrique pour les créances détenues par l'entreprise sur ses clients comme pour les dettes qu'elle contracte à l'égard de ses fournisseurs, en pratique cette date coïncide avec celle de la facturation ; en revanche elle est indifférente à la date de paiement même si un acompte est versé avant la livraison ou l'accomplissement de la prestation.
- 303** Le respect de cette méthode permet à l'entreprise une gestion claire puisqu'elle mesure le volume exact de son activité économique, mais elle se révèle délicate à mener sur le terrain fiscal. En effet, chaque créance acquise est une composante du bénéfice de l'entreprise, donc elle augmente l'assiette de l'impôt, en revanche l'entreprise écartera de son résultat toutes les créances douteuses ou litigieuses dans leur principe ou dans leur montant.
- 304** Mais la frontière entre l'acquis et le non acquis, entre le certain et l'incertain est parfois délicate à tracer : le contribuable devra être en mesure de justifier ses choix en cas de contrôle par l'administration ; cette dernière mettra en avant le principe de l'indépendance des exercices (v. ss 307) pour corriger le rattachement à un exercice, le contribuable pourra dans les mêmes conditions choisir une solution temporaire telle l'inscription d'une provision pour créance douteuse ou litigieuse (v. ss 415), qui ne majorera pas de façon artificielle son résultat aussi longtemps que la créance n'est pas devenue certaine.

- 305** Si la réalisation d'une commande s'étend sur plusieurs années, l'entreprise est tenue de comptabiliser comme produits pour chaque exercice les travaux en cours c'est-à-dire la part de cette commande globale qui a été réalisée, de même que seront comptabilisées simultanément les charges que cette production a générées au cours de la même période.

c. Période d'imposition

- 306** La détermination du résultat est annuelle, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt ; il s'agit pour l'impôt sur le revenu de l'année civile (v. ss 193) mais pour les BIC la période d'imposition est l'exercice. Si l'exercice coïncide avec l'année civile le résultat imposable pris en compte sera celui de cette année, s'il ne coïncide pas avec l'année civile le résultat pris en compte sera celui de l'exercice clos au cours de l'année civile au titre de laquelle est établie l'imposition, même s'il s'étend sur une période supérieure à douze mois. Si l'entreprise n'a dressé aucun bilan au cours d'une année civile le résultat prendra en compte les bénéfices de la période qui s'est écoulée depuis la fin de la dernière période imposée.

d. Le principe d'indépendance de l'exercice

- 307** Le principe de l'indépendance des exercices boucle le système en obligeant le contribuable à se situer dans le strict cadre temporel d'un exercice pour en déterminer les produits et les charges. Autrement dit, un événement postérieur ne permettra pas de remettre en cause les résultats d'un exercice : ainsi de la défaillance d'un client, apprise après la clôture de l'exercice mais avant le dépôt de la déclaration fiscale, qui aurait justifié la constitution d'une provision, l'annulation d'une vente ou la requalification de frais généraux en dépenses amortissables.

e. Une comptabilisation hors taxes

- 308** La comptabilisation des opérations doit être effectuée hors TVA, l'article 38 A de l'annexe III du Code rejoint ici les dispositions du plan comptable ; puisque le contribuable BIC est assujéti à cet impôt (v. ss 1124) il peut déduire le montant qui grève ses achats, il va donc raisonner « hors taxes » et cette règle de comptabilisation traduit au mieux la vérité économique de l'entreprise ainsi

que la neutralité de la TVA. La loi prévoit toutefois une exception, lorsque la TVA n'est pas déductible, sur certaines immobilisations et services connexes (v. ss 1264). La comptabilisation de ces derniers s'effectuera alors TVA incluse.

f. Une comptabilisation en euros

- 309** Tous les documents comptables doivent être établis en euros, selon l'article L. 123-22 du Code de commerce, et cette règle envisagée dans sa dimension fiscale entraîne plusieurs implications. Tout d'abord les créances et dettes libellées en monnaie étrangère doivent être converties en euros, selon le cours connu au jour de leur comptabilisation. À la clôture de l'exercice cette conversion sera corrigée pour tenir compte de l'éventuelle variation de change. Aux termes de l'article 38-4 du CGI cet écart de conversion par rapport aux montants initialement comptabilisés sera considéré comme un gain ou une perte de change pour la détermination du résultat imposable.
- 310** La comptabilisation en euros s'effectue au montant initial, c'est-à-dire sans tenir compte d'une érosion de la monnaie et, partant, sans pouvoir enregistrer une dépréciation des créances voire des dettes de l'entreprise. Ce principe du nominalisme monétaire est doté d'une forte connotation patriotique, il est énoncé à l'article 1895 du Code civil qui l'impose à l'ensemble du système juridique français.

4. Un régime variable selon la taille de l'entreprise

- 311** Le régime d'imposition du bénéfice imposable participe également des principes gouvernant sa détermination puisque la loi fiscale le fait varier en fonction de la taille de l'entreprise et de son devenir.

a. Le régime de la micro-entreprise

- 312** La loi de finances pour 1999 a aboli le régime du forfait, qui se contentait de déterminer avec une certaine approximation les obligations fiscales du contribuable de faible activité. Dorénavant, celles-ci sont soumises au régime dit des micro-entreprises, dont le champ d'application est déterminé par un seuil du chiffre d'affaires :

- 82 800 euros hors taxes pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fourni-

tures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ;

- 33 100 euros hors taxes pour les autres activités, qui ne peuvent être que de prestations de services ; la fourniture de produits devra toujours être accessoire par rapport à l'activité exercée.

313 Si une entreprise exerce des activités relevant des deux catégories, la loi prévoit que le régime micro ne s'appliquera que si le chiffre d'affaires global n'excède pas 82 800 euros et si le chiffre d'affaires afférent à la deuxième catégorie ne dépasse pas 33 100 euros.

314 Même à l'intérieur de ces limites, le régime micro ne peut s'appliquer à des catégories d'entreprises exclues expressément par l'article 50-0, 2 du CGI. Il en est ainsi des sociétés de personnes, des sociétés civiles de moyens, des personnes morales qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés mais aussi des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, les opérations portant sur des immeubles ou des fonds de commerce ainsi que les opérations de location de matériels ou de biens de consommation durable et celles réalisées à titre professionnel sur les marchés à terme.

315 Le résultat de l'entreprise qui remplit les conditions qui viennent d'être décrites sera déterminé de plein droit sous le régime micro, tant pour l'impôt sur le revenu que pour la TVA, mais le contribuable pourra toujours opter pour une imposition déterminée selon un régime réel. L'option est exercée pour une durée d'un an. Elle se renouvelle par tacite reconduction.

316 Les contribuables soumis au régime micro déclarent directement le montant de leur chiffre d'affaires annuel hors taxes dans la rubrique adéquate de la déclaration globale de revenu. Le bénéfice net est calculé après application d'un abattement forfaitaire pour frais, qui est différencié en fonction de la nature de l'activité exercée :

- pour les activités d'achat-revente de marchandises ou de fourniture de logement, l'abattement est fixé à 71 % du montant du chiffre d'affaires ;

- pour les activités de prestations de services, le taux de l'abattement est limité à 50 %.

Dans les deux cas, l'abattement ne peut être inférieur à 305 euros.

- 317** Cette extrême simplicité se retrouve au niveau des obligations comptables et fiscales : le contribuable doit tenir un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes perçues au titre de son activité professionnelle, en distinguant les règlements en espèces des autres modes de règlement et en indiquant les références des pièces justificatives. S'il s'agit de recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers, il peut inscrire les recettes de façon globale à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 euros. Il tient en outre un registre récapitulé par année présentant le détail de ses achats, ce registre étant appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives. Il doit joindre enfin à sa déclaration de revenus un état qui retrace le montant brut des immobilisations affectées à l'exploitation, le nombre de salariés et le montant brut des salaires versés, ainsi qu'un tableau de suivi des immobilisations et des plus ou moins-values de cessions, l'ensemble de ces documents devant permettre l'établissement de la contribution économique territoriale (v. ss 1836) et le contrôle des plus ou moins-values professionnelles.
- 318** Depuis 2009, le contribuable peut, sur option, adhérer au régime de l'auto-entrepreneur. Il s'acquitte alors auprès d'un seul organisme (l'URSSAF) de l'impôt sur le revenu et de l'ensemble des cotisations de sécurité sociale, chaque mois ou chaque trimestre, et ce au moyen de versements libératoires égaux à un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé le mois ou le trimestre précédent. Cette option est possible lorsque le montant des revenus nets du foyer fiscal perçu au cours de la pénultième année N - 2 est inférieur ou égal, pour une part du quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année N - 1 (26 818 euros pour les revenus de 2015, pour une application au 1^{er} janvier 2016). Le taux du versement libératoire est de 1 % pour les entreprises ayant une activité de vente de marchandises ou de fourniture de logements (+ 14 % de prélève-

ments sociaux), et de 1,7 % pour les entreprises ayant une activité de prestations de services. Les versements ainsi effectués par le contribuable sont libératoires de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation du chiffre d'affaires. Ce revenu est ajouté aux autres revenus du foyer fiscal pour appliquer la règle du taux effectif (v. ss 213) à leur imposition.

- 319** La substitution du régime micro à l'archaïque système du forfait ne représente pas une révolution pour les contribuables, mais a le mérite de les obliger à raisonner davantage en termes d'appréciation réelle de leur activité et, partant, de réfléchir à une optimisation de leur gestion. Pour l'administration fiscale, la mise en œuvre de ce régime est plus complexe mais aussi moins erratique que le système précédent, dans lequel le contrôleur n'ouvrait le dossier du contribuable qu'une fois tous les deux ans et pour deux impôts à la fois. L'égalité devant les charges publiques y trouve son compte, même si les contrôles *a posteriori* effectués par l'administration fiscale seront peu nombreux, compte tenu de la modicité des enjeux.

b. Le régime du réel simplifié

- 320** Le régime du réel simplifié présente le double avantage de satisfaire à l'idéal de vérité tout en n'accablant pas le contribuable sous des obligations démesurées par rapport à la taille de son entreprise.

Son champ d'application s'insère entre le micro et le régime du réel normal dont il constitue l'antichambre. Il s'applique en effet de plein droit aux contribuables dont le chiffre d'affaires excède les limites du micro sans dépasser 788 000 euros pour la première catégorie ou 238 000 euros pour les prestataires de services, ces limites étant appréciées ici hors TVA. Depuis 2017 elles sont revalorisées tous les trois ans, en fonction de l'évolution des tranches du barème de l'impôt sur le revenu. Bien entendu et comme pour la catégorie inférieure, le contribuable concerné dispose toujours de la faculté d'opter pour le régime supérieur, c'est-à-dire le réel normal.

- 321** Comme son nom l'indique ce régime oblige le contribuable à déterminer un résultat imposable sincère et exact, tant pour les

BIC que pour la TVA, simplement ses obligations déclaratives et comptables sont allégées par rapport au réel normal. Le régime est applicable également aux contribuables relevant de l'impôt sur les sociétés mais c'est pour les contribuables BIC que la loi est la plus tolérante puisqu'elle agréé la validité des résultats étayés par une comptabilité dite « super-simplifiée », qui n'est en réalité qu'une simple comptabilisation des encaissements et des décaissements de l'entreprise ; en désaccord avec la loi comptable, la loi fiscale dispense même de bilan les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 158 000 euros ou 55 000 euros hors taxe selon l'activité.

- 322** Le relèvement régulier des limites supérieures du réel simplifié montre la volonté de l'État d'offrir ce régime à un maximum de contribuables, qui ne seront ainsi pas tentés de limiter la croissance de leur entreprise par peur des obligations prévues par le réel normal. Cette formule se révèle un compromis heureux, puisqu'elle développe le souci de vérité chez les contribuables et, ce faisant, les aide à affiner la gestion de leur entreprise, quant à l'État il ne peut qu'apprécier l'amélioration de la qualité du tissu économique.

c. Le régime du réel normal

- 323** Le régime du réel normal concerne un nombre limité de contribuables relevant des BIC, compte tenu du niveau élevé du plafond d'application du réel simplifié : une entreprise importante est en effet rarement exploitée en nom propre.
- 324** Les obligations qui incombent au contribuable sont complètes, la loi fiscale, le Code de commerce et le Plan comptable se conjuguent en effet pour deux séries d'obligations. Au long de l'année le contribuable doit tenir et servir un livre-journal, qui retrace les opérations au jour le jour, un grand livre qui reprend les écritures du livre-journal, et un livre d'inventaire qui reproduit les données d'inventaire et les comptes annuels que sont le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ces documents doivent être tenus en conformité avec le plan comptable de la profession et être présentés sur demande de l'administration fiscale.
- 325** À la clôture de l'exercice l'entreprise doit déposer une déclaration annuelle des résultats dans un délai qui est en principe de trois

mois. Ce formulaire 2031 doit être accompagné d'un certain nombre de tableaux qui forment ce qu'il est convenu d'appeler la liasse fiscale. Il s'agit d'abord de tableaux comptables, qui reprennent le contenu des documents prescrits par le Code de commerce (bilan et compte de résultat mais aussi tableaux des immobilisations, des amortissements et des provisions), et de tableaux fiscaux qui reproduisent respectivement la détermination du résultat fiscal déjà évoquée, les déficits et provisions non déductibles, l'affectation du résultat ainsi que les plus-values et moins-values. Si l'entreprise tient une comptabilité analytique et au-delà d'un certain chiffre d'affaires, elle est tenue de communiquer celle-ci.

- 326** De nombreuses autres informations doivent être jointes, tels les avantages en nature accordés le cas échéant au personnel, le relevé détaillé des cadeaux et frais de réception exposés par l'entreprise et l'affectation des véhicules de tourisme qu'elle possède.
- 327** L'ensemble de ces documents doit être déposé en principe dans les trois mois de la clôture de l'exercice ; si celui-ci est arrêté au 31 décembre la déclaration devra être déposée avant le 31 mars mais la loi intervient chaque année pour repousser cette échéance. Lorsque la clôture de l'exercice intervient à une autre date la déclaration doit être déposée avant le 28 ou le 29 février de l'année suivante.

d. Le cas de la cessation d'activité de l'entreprise

- 328** Le régime d'imposition applicable en cas de cessation d'activité de l'entreprise reflète la préoccupation de l'État d'éviter la volatilisisation de l'assiette imposable. Cette dernière comprend les résultats de la période qui a couru depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de l'arrêt définitif de l'exploitation, mais elle englobe également tous les bénéfices demeurés en sursis d'imposition, notamment sous forme de provisions qui ont dorénavant perdu leur justification, ainsi que les plus-values qui étaient latentes et sont dorénavant considérées comme réalisées puisque l'entreprise disparaît en tant que telle et que son actif net va intégrer le patrimoine privé de son animateur.

- 329 Pour permettre à l'administration d'avoir rapidement connaissance de la disparition de l'entreprise et au Trésor public de recouvrer l'impôt correspondant, l'article 201 du CGI pose le principe de l'imposition immédiate et fixe un délai de quarante-cinq ou soixante jours – selon la taille de l'entreprise – au contribuable ou à ses ayants droit pour déposer une déclaration de résultat correspondant au régime d'imposition de l'entreprise et qui devra retracer cette assiette complète. Dans le même souci de sécurité la loi étend ces règles à l'hypothèse de la cession d'entreprise, en considérant qu'à défaut de personnalité morale l'opération s'analyse comme la disparition d'une entreprise individuelle avant sa renaissance en d'autres mains.
- 330 Pour les quatre catégories de régime qui viennent d'être évoquées le dépôt tardif de la déclaration entraîne des sanctions, qui peuvent aller jusqu'à la fixation d'office des bases d'imposition. Cette déclaration doit être déposée au centre des finances publiques sur le territoire duquel est implanté le principal établissement de l'entreprise. Elle fait apparaître le total des produits imposables (C), les charges qui doivent être déduites (D) et le résultat net (E).

C. La détermination des produits imposables

- 331 Elle est simple à évoquer dans la mesure où elle prend en compte trois catégories de recettes, d'inégale importance, qui sont d'abord et surtout les produits d'exploitation (1), les produits financiers (2) et les produits exceptionnels (3).

1. Les produits d'exploitation

- 332 Les produits d'exploitation constituent les recettes de l'activité même de l'entreprise, ils sont donc le prix total de toutes les ventes de produits, de services ou de travaux que l'entreprise a réalisés au cours de l'exercice écoulé. Les règles qui gouvernent leur recensement, les conditions de rattachement à l'exercice et le montant exact à prendre en compte sont les règles d'essence comptable, déjà évoquées (v. ss 300).
- 333 À ces produits principaux s'ajoutent les produits accessoires que l'entreprise a pu tirer d'une activité agricole ou non commerciale

accessoire (v. ss 284), ou bien percevoir sous forme de loyers d'immeubles ou commissions sur entremise. La nature du revenu est ici transcendée par son rattachement à l'exercice d'une activité principale de nature industrielle et commerciale.

2. Les produits financiers

334 Les produits financiers constituent une catégorie comptabilisée à part en raison de leur nature spécifique. Ils comprennent d'abord les revenus de valeurs mobilières, c'est-à-dire les dividendes d'actions et les intérêts d'obligations ou titres assimilés que possède l'entreprise dans son portefeuille-titres. Toutefois le législateur a prévu d'exclure les dividendes de la catégorie BIC afin de permettre au contribuable de les déclarer au titre du revenu global de son foyer fiscal et, ainsi, bénéficier à leur sujet du régime réservé aux personnes physiques (v. ss 639). S'agissant des produits de titres dits « à revenu fixe » la règle s'applique à la discrétion du contribuable, qui n'aura pas d'intérêt à opter pour elle si le montant de ses dividendes perçus par ailleurs excède déjà le seuil de l'abattement.

335 La deuxième composante est constituée par les différents produits que l'entreprise perçoit en rémunération des concours financiers qu'elle a consentis : les créances, dépôts, comptes courants et cautionnements qu'elle consent génèrent des intérêts ou des arrrages qui doivent être enregistrés dès lors qu'ils sont courus, toujours par application des principes de la comptabilité d'engagement.

3. Les produits exceptionnels

336 Les produits exceptionnels forment une catégorie quelque peu hétérogène, qui regroupe des recettes qui ont simplement en commun leur caractère occasionnel pour l'entreprise.

a. Les subventions

337 C'est d'abord le cas des subventions que l'entreprise reçoit, d'un donateur public ou privé, lorsque cette subvention constitue une aide au fonctionnement ou représente une contribution à l'équilibre. Cette subvention peut être directe, telle une prime à l'embauche, ou bien indirecte, tel un **abandon de créance** ou une **remise de dette** qu'une entreprise peut consentir à une autre entreprise.

338 Lorsque ce concours financier s'analyse comme une subvention d'équipement accordée à l'entreprise par une collectivité publique pour l'aider à acquérir des immobilisations, l'article 42 *septies* du CGI prévoit son étalement sur les exercices à venir, à concurrence des amortissements pratiqués si l'immobilisation est amortissable, ou sur une durée qui ne peut excéder dix ans si l'immobilisation n'est pas amortissable.

b. Les indemnités

339 C'est ensuite le cas des **indemnités** que l'entreprise perçoit en réparation d'un préjudice qu'elle a subi, qu'elles soient versées par un adversaire en application d'une décision de justice ou par une compagnie d'assurances en cas de sinistre. Simplement le régime fiscal de cette indemnité variera selon la nature du dommage qu'elle a mission de réparer : elle sera intégrée au bénéfice imposable chaque fois qu'elle compensera la disparition de stocks, la perte de chiffre d'affaires, la survenance de charges d'exploitation ou bien réparera les conséquences de la mise en jeu de sa responsabilité ; en revanche elle sera traitée comme une plus-value chaque fois qu'elle compensera la perte d'un élément de l'actif immobilisé, la plus-value réalisée sur la cession d'un élément d'actif obéissant à un régime d'imposition dérogatoire (v. ss 522).

c. Les dégrèvements d'impôts

340 Sont également traités comme produits exceptionnels les **dégrèvements d'impôts**, dans la mesure où l'entreprise les avait acquittés et déduits du résultat imposable d'un exercice antérieur ; ils deviennent alors un profit afférent à l'exercice au cours duquel l'administration prononce le dégrèvement. Il en est de même des plus-values professionnelles (v. ss 522).

341 L'entreprise ayant ainsi collationné ces différentes composantes de son bénéfice brut va procéder à la même démarche pour recenser les différentes charges qu'elle est autorisée à imputer pour dégager le bénéfice imposable.

D. La détermination des charges déductibles

342 L'article 39-1 du CGI pose en principe que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges mais au-delà de cette pétition il

énonce une longue liste de prescriptions spécifiques qui décrivent les conditions de déduction d'autant de catégories de charges. Le catalogue ne peut pas être exhaustif et ne concerne qu'une partie des **frais généraux (1)**, auxquels il faut ajouter les **amortissements (2)** et les **provisions (3)**.

343 Une distinction préalable s'impose, entre frais généraux et **immobilisations**. Si la première catégorie de dépenses est considérée comme une charge immédiatement déductible, en revanche l'immobilisation s'analyse comme une composante durable de l'actif de l'entreprise, par conséquent son acquisition n'est pas un appauvrissement pour l'entreprise et ne peut donc pas donner lieu à déduction immédiate.

344 L'immobilisation peut être **corporelle**, tels une machine ou un immeuble que possède l'entreprise, elle peut être **incorporelle** comme la propriété d'un brevet ou d'une clientèle commerciale. Hormis une dépréciation soudaine ces deux catégories d'immobilisation ne donneront lieu à déduction d'une charge que si elles sont amortissables. Au-delà de l'énoncé de ce cadre la frontière entre les immobilisations et les frais généraux est parfois délicate à tracer, elle génère par conséquent un contentieux entre l'administration et le contribuable qui est à la mesure de l'enjeu économique sous-jacent : pour réduire le montant de l'impôt le contribuable sera tenté de passer en charge immédiatement déductible le coût total d'une dépense que l'administration considérera au contraire comme une immobilisation, au mieux amortissable.

1. Les frais généraux

345 Les frais généraux forment une vaste famille de dépenses créée par la loi fiscale, en revanche c'est essentiellement la jurisprudence qui a systématisé les règles générales de leur déduction.

a. Quatre règles cumulatives

346 Ces règles de déduction sont au nombre de quatre, qui doivent être cumulativement remplies.

Pour être déductible la charge doit d'abord avoir été exposée dans l'intérêt de l'entreprise et se rattacher par conséquent à sa gestion. Cette première règle empêche la déduction d'une dépense

exposée dans l'intérêt personnel du contribuable pour satisfaire sa consommation privée ; elle exclut également l'acte anormal de gestion, que l'entrepreneur a pris dans des circonstances étrangères à une conduite de l'entreprise adaptée aux contraintes au sein desquelles elle évolue (v. ss 555). La loi prohibe parfois la déduction de certaines charges, par exemple des dépenses de corruption d'agent publics étrangers, versées dans le dessein d'obtenir un avantage indu dans une transaction commerciale internationale (CGI, art. 39, 2 bis ; CE 4 févr. 2015, n° 364708, *Dr. fisc.* 2015, n° 15, comm. 255, concl. F. Aladjidi).

- 347** Les dépenses à caractère somptuaire seront également exclues, mais davantage pour des raisons de puritanisme fiscal que la loi est venue poser de façon ponctuelle pour certaines catégories de dépenses. La règle générale présume non déductibles les dépenses qu'un contribuable expose dans certains domaines qui relèvent davantage du rêve que de la gestion quotidienne d'une PME, l'achat d'un manoir par exemple ; en revanche la déduction sera possible si le contribuable apporte la preuve de l'intérêt que son entreprise retire d'une telle dépense, sur le plan de l'image commerciale par exemple, ou bien pour les revenus qu'elle en perçoit.
- 348** Cette règle générale est complétée par des dispositions particulières qui viennent interdire expressément la déduction des dépenses de toute nature ayant trait à la chasse et à la pêche non professionnelle, aux résidences d'agrément (sauf si elles présentent un caractère social ou constituent des monuments historiques), ainsi qu'aux bateaux de plaisance. Toutefois le juge fiscal acceptera la déduction de ces dépenses si l'entreprise parvient à lui montrer qu'elle en retire un revenu ou que cette dépense coïncide avec son activité professionnelle (cas d'un fabricant d'articles de pêche mais aussi d'une entreprise qui parraine un yacht portant son nom).
- 349** La deuxième exigence est formelle, la dépense est déductible si elle correspond à une charge réelle et se trouve assortie d'une justification suffisante, telle une facture (CE 21 mai 2007, n° 284719, *RJF* 8-9/07, n° 953).
- 350** La dépense n'est immédiatement déductible que si elle provoque une diminution de l'actif net de l'entreprise, sinon elle s'analyse

comme une opération sur immobilisation, qui n'appauvrit l'entreprise que si elle s'use de quelque façon, et elle sera alors amortissable (v. ss 383).

- 351** La dernière exigence renvoie aux obligations comptables de l'entreprise puisque la comptabilisation de la charge est un préalable à sa déduction, mais la loi fiscale exige en outre que certaines catégories soient recensées sur un formulaire de la liasse fiscale (v. ss 323) destiné à faciliter leur contrôle régulier par l'administration. Ce relevé détaillé (n° 2067) recense cinq catégories de frais généraux. C'est le cas des cadeaux d'une valeur unitaire supérieure à 69 euros TTC lorsque leur coût total annuel excède 3 000 euros et des frais de réception lorsqu'ils excèdent 6 100 euros. Le relevé doit aussi retracer les rémunérations, directes et indirectes, perçues par les dirigeants et les salariés les mieux rémunérés, ainsi que leurs frais de voyage et de déplacement lorsque le total excède 15 000 euros, auquel l'entreprise doit ajouter les dépenses afférentes aux véhicules pour leur utilisation extra-professionnelle et aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation. Le non-respect de cette obligation n'interdit pas la déduction des sommes mais entraîne l'application d'une amende de 5 %.
- 352** Dans le même esprit la loi oblige l'entreprise à déclarer en février le montant détaillé des honoraires et commissions qu'elle a versés au cours de l'exercice écoulé aux différents prestataires de services dont elle a sollicité le concours (avocats, experts-comptables, agents immobiliers).
- 353** Afin d'assurer l'efficacité de ce contrôle sur le revenu des professions libérales la sanction posée par la loi est beaucoup plus drastique puisqu'elle interdit la déduction, pour le contribuable BIC, de toute somme éludée sur cette déclaration spéciale DAS 2, sans préjudice d'une amende.
- 354** Si ces prescriptions sont respectées le contribuable pourra imputer sur ses produits chacune des charges qui suivent. Leur diversité est grande et leur typologie varie selon l'activité de l'entreprise.

b. Les frais de personnel

- 355** Les frais de personnel constituent un poste universel de dépenses, à l'exception de l'entreprise exploitée par le seul contribuable

puisque dans ce cas il n'est pas question pour lui de déduire une quelconque rémunération du résultat d'une entreprise dépourvue d'autonomie fiscale à son égard, c'est le bénéficiaire même de l'entreprise qui constitue son revenu imposable.

- 356** Toutes les rémunérations versées par l'entreprise sont des charges déductibles avec leurs accessoires ; il faut entendre par là le salaire proprement dit mais aussi les primes et indemnités. À ce montant il convient d'ajouter les avantages en nature que l'entreprise a pu accorder à certains de ses employés tels un logement de fonction ou la disposition d'un véhicule en dehors des heures de travail. Leur contre-valeur doit être chiffrée et figurer sur la fiche de paie. Une limite tangible à la déduction est posée par l'article 39-1-1^o du Code, lequel exige que le montant total de la rémunération perçue par un salarié, y compris les avantages en nature, corresponde à un service effectif et ne soit pas excessive « eu égard à l'importance du service rendu ». À défaut la rémunération excessive sera requalifiée de bénéfice distribué soumis à l'impôt et perdra sa qualification de salaire chez le bénéficiaire pour être imposée comme revenu de capitaux mobiliers déguisés (v. ss 640).
- 357** Sur ces différents montants s'articulent des cotisations sociales obligatoires dont la charge incombe à l'employeur : assurance-maladie, maternité, vieillesse, chômage et retraite. Il pourra donc les déduire, en revanche les cotisations correspondant à des régimes complémentaires ne sont déductibles que si elles sont versées en application d'un régime collectif et impersonnel, applicable à l'ensemble ou à certaines catégories de personnel. Ce n'est pas le cas d'un contrat de retraite complémentaire souscrit au profit du seul dirigeant (CE 21 déc. 2007, n^o 274629).
- 358** Si le salarié est conjoint de l'exploitant la déductibilité de la rémunération versée souffre des limitations supplémentaires, que la présomption de fraude ne peut plus justifier à l'heure de l'égalité des sexes et dont l'organisation est dépourvue de cohérence. La loi de finances pour 2005 est venue toutefois simplifier le système : dorénavant, aucune limite particulière n'interfère avec le régime général lorsque les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, ou bien lorsque l'exploitant adhère à un centre de

gestion agréé. À défaut, la déduction sera limitée au montant de 17 500 euros.

- 359** L'observateur le plus indulgent notera que la loi fiscale manque au devoir de neutralité puisqu'elle incite les époux à opter pour un régime de séparation de biens ou à quitter le cadre de l'entreprise individuelle pour travailler au sein d'une société de capitaux.

c. Les loyers et charges locatives

- 360** Les loyers et charges locatives des locaux professionnels mais aussi du matériel utilisé par l'entreprise sont déductibles par elle, comme les redevances de crédit-bail, simplement leur montant doit correspondre à la valeur locative du marché : l'administration sera particulièrement attentive à cet aspect si le bailleur n'est autre que le contribuable lui-même, au moyen par exemple d'une société civile immobilière familiale. Le juge fiscal est venu préciser que le contribuable peut déduire le loyer dû pour la mise à disposition de l'immeuble conservé dans son patrimoine privé (CE 8 juill. 1998, n° 164657, *M. Meissonnier, Dr. fisc.* 1998, n° 42, comm. 896, concl. G. Bachelier). Dans la logique de la comptabilité d'engagement ce sont les loyers courus qui sont déductibles, même si le propriétaire les déclare, dans le cadre de ses revenus fonciers, seulement lorsqu'il les a perçus (v. ss 588).

d. Les dépenses d'entretien et de réparation

- 361** Les dépenses d'entretien et de réparation sont déductibles dans la mesure où elles permettent de maintenir en usage des immobilisations, elles ne pourront qu'être amorties si elles aboutissent à prolonger la vie du bien ou à augmenter sa valeur et ses performances.

e. Les impôts et taxes

- 362** Les impôts et taxes qui ont grevé l'exploitation sont déductibles. C'est le cas de la contribution économique territoriale, de la taxe foncière d'un immeuble qui figure au bilan, de la taxe sur la valeur ajoutée pour sa fraction non récupérable, des droits d'enregistrement et de la taxe sur les véhicules polluants (v. ss 1373). Tout impôt étranger à la gestion de l'entreprise n'est en revanche pas déductible, à commencer par l'impôt sur le revenu lui-même.

f. Les sanctions pécuniaires et pénalités

- 363 Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature sont interdites de déduction par l'article 39-2 du Code.

g. Les primes d'assurance

- 364 Les primes d'assurances sont déductibles à l'échéance si leur montant couvre les différents risques courus par l'entreprise, notamment l'incendie, les dégâts des eaux mais aussi les pertes d'exploitation. Si la prime se rapporte à une assurance-vie ou une assurance-décès elle ne sera déductible que si elle intervient en garantie du remboursement d'un emprunt. Si elle correspond à un contrat « homme-clé », destiné à prémunir l'entreprise contre les conséquences de la disparition de son animateur, la prime sera déductible annuellement si le contrat garantit uniquement les pertes d'exploitation liées à cette disparition. Si le contrat garantit le versement d'un capital pré-défini, les primes ne pourront qu'être imputées en bloc sur ledit capital au moment de son éventuel versement.

h. Les honoraires, commissions et courtages

- 365 Les honoraires, commissions et courtages versés par l'entreprise et dûment déclarés sur le formulaire DAS 2 (v. ss 345) sont immédiatement déductibles. S'ils ont été exposés pour l'acquisition d'une immobilisation ils ne suivent pas son régime (amortissable ou non amortissable) et sont par conséquent déductibles immédiatement ; s'ils ont été exposés pour la cession de celle-ci ils ne sont pas déductibles du bénéfice imposable mais du prix de revente retenu pour le calcul de la plus-value imposable (v. ss 522).

i. Les frais de représentation et de déplacement

- 366 Les frais de représentation et de déplacement sont surveillés par l'administration dans la mesure où ils pourraient déguiser des avantages en nature non déclarés et pour éviter une disproportion injustifiée entre leur montant et le volume d'activité de l'entreprise. Le juge fiscal est sensible à l'évolution des méthodes de travail et admet aujourd'hui le bien-fondé de l'encouragement des salariés ou des prospects de l'entreprise par l'organisation de voyages de stimulation. L'entreprise qui les commande peut en

déduire le coût, même pour la fraction relative aux conjoints des personnes ainsi stimulées.

j. Les frais de publicité

- 367** Les frais de publicité constituent des dépenses déductibles dans la mesure où ils sont exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation. Compte tenu de l'émulation qui règne en ce domaine, l'administration éprouve quelques difficultés à déterminer si la dépense présente un caractère réellement déductible. C'est le cas des dépenses de parrainage d'un mouvement ou d'une manifestation à caractère sportif, culturel ou humanitaire, elles ouvrent droit à déduction si l'entreprise est en mesure de montrer le renforcement de son image commerciale qu'elle en retire, dans une proportion raisonnable avec les frais engagés.
- 368** La loi pose toutefois une limite en prohibant la déduction des dépenses afférentes aux publicités qu'interdisent le Code de la santé publique et les mesures de lutte contre l'alcoolisme (CGI, art. 237), à l'instar de la TVA (v. ss 1273) ; la loi fiscale abandonne ici sa prétention au strict réalisme économique et à la neutralité pour se conformer à un objectif de santé publique considéré comme d'intérêt supérieur.
- 369** Le régime de ces dépenses suit étroitement la ligne de partage entre les frais généraux et les immobilisations, ainsi le coût d'un film publicitaire, qui par nature n'est pas destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise, constitue une charge d'exploitation immédiatement déductible (CE 5 juin 1996, n° 143.819 ; *RJF* 1996. 483, concl. J. Arrighi de Casanova).

k. Les dépenses de mécénat

- 370** La déductibilité des dépenses de mécénat correspond à une évolution des traditions politiques françaises, longtemps marquées par la volonté de l'État de conserver le monopole de l'intervention en ce domaine. L'influence anglo-saxonne et une certaine humilité budgétaire ont amené le législateur à encourager l'initiative privée, notamment des entreprises.
- 371** Le régime est simple puisqu'il est extérieur au système de stricte déductibilité des charges exposées dans l'intérêt de l'exploitation, il permet à l'entreprise de bénéficier d'une réduction d'impôt pour

les dons faits à des œuvres ou organismes d'intérêt général qui présentent un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourent à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. La loi précise que ces versements peuvent être effectués notamment à une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. En revanche une entreprise ne peut pas effectuer un don au profit d'un parti politique ou d'un candidat à une élection (CGI, art. 238 *bis*).

- 372** La réduction d'impôt est égale à 60 % du montant des sommes versées, dans la limite de 5/1 000 du chiffre d'affaires hors taxes de l'entreprise. Ce seuil constitue la limite globale de déduction, il est toutefois envisagé sur le moyen terme : la loi prévoit en effet que si, au titre d'un exercice, une entreprise a excédé le plafond ainsi posé, elle peut reporter cet excédent sur les cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun d'eux. L'administration prétend rejeter la déduction de ces dépenses si l'entreprise constate un résultat fiscal déficitaire.

l. Les frais de bureau, de documentation et de télécommunication

- 373** Les frais de bureau, de documentation et de télécommunication obéissent aux règles générales qui gouvernent la déduction des services et des fournitures nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans le même esprit, les frais afférents à l'acquisition d'une installation téléphonique mais aussi d'une documentation durable (encyclopédie sur feuillets mobiles par exemple) ne constituent pas des charges déductibles et doivent par conséquent être amortis. La rapidité avec laquelle ces matériels sont aujourd'hui frappés d'obsolescence rend plus rare cette hypothèse.

m. Les frais de recherche

- 374** Les frais de recherche bénéficient d'un régime de faveur qui traduit la volonté de l'État d'encourager les entreprises à investir dans ce secteur. L'article 236 du Code offre au contribuable le

choix de les immobiliser et de les amortir, ou bien de les déduire immédiatement. La loi prend soin de préciser que la règle s'étend aux dépenses exposées pour la conception de logiciels. L'article 244 *quater* B prévoit un crédit d'impôt pour dépenses de recherche, dont l'objectif est de développer la compétitivité à long terme des entreprises (v. ss 1031). Il est calculé sur le volume des dépenses en recherches, au taux de 30 % jusqu'à 100 millions d'euros de dépenses (50 % pour l'outre-mer), puis 5 % au-delà.

- 375** Dans le même esprit, le législateur a institué, à compter de 2013, un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) (v. ss 1033).

n. Les charges financières

- 376** Les charges financières s'analysent comme le loyer de l'argent mis à la disposition de l'entreprise par des partenaires extérieurs pour financer son développement, elles sont par conséquent déductibles. C'est principalement le cas des intérêts courus au titre des prêts contractés auprès d'un établissement financier, il en va de même pour les agios facturés au titre d'un découvert bancaire.
- 377** Cependant, leur montant ne sera pas déductible s'ils ont été provoqués par les prélèvements personnels de l'exploitant sur le compte de l'entreprise ; l'administration et le juge de l'impôt qualifient l'opération d'acte anormal de gestion parce qu'elle poursuit la satisfaction d'un besoin privé. Cette analyse se fonde sur l'absence d'autonomie juridique de l'entreprise individuelle par rapport à son auteur : les sommes que ce dernier laisse à la disposition de l'entreprise ne sont pas rémunérées comme peut l'être un compte courant d'associé dans une société (v. ss 971) et l'intégralité du résultat est considérée comme bénéfice imposable ou déficit imputable au niveau du revenu global de son foyer fiscal.
- 378** Puisqu'il n'y a pas indépendance c'est l'entité elle-même qui doit être considérée dans son intégralité comme étant au service de l'activité. Tout prélèvement personnel est alors fiscalement répréhensible s'il a pour effet de placer en débit, au-delà du compte de l'exploitant, les comptes de l'entreprise. La sanction sera constituée par la non-déduction.
- 379** Cette solution est cohérente sur le plan juridique mais elle suscite une critique aux confins de l'éthique et du social : la même entre-

prise, organisée en SARL, pourra sans difficulté déduire de son résultat les intérêts afférents au découvert bancaire provoqué par le versement de son salaire au gérant. Pour cette seule raison l'entrepreneur qui démarre son activité dans des conditions précaires a intérêt à opter pour l'exercice dans le cadre d'une société de capitaux, faute de quoi les prélèvements nécessaires à sa subsistance entraîneront l'imposition des agios.

Neutralité mais aussi égalité et justice fiscales militent pour que cette règle ne s'applique qu'au-delà d'un seuil annuel de prélèvement, c'est-à-dire du minimum vital. C'est au législateur qu'il appartiendra d'en décider.

o. Les subventions et abandons de créances à d'autres

- 380** Les subventions et abandons de créances à d'autres entreprises représentent les formes les plus usuelles d'aides consenties entre partenaires économiques. Leur déductibilité fiscale est subordonnée à la preuve de l'intérêt qu'en retire l'entreprise qui y consent, c'est-à-dire le maintien des relations commerciales avec un client essentiellement. Le bénéficiaire de cette largesse devra corrélativement comptabiliser un profit exceptionnel (v. ss 336).
- 381** À côté de cette liste de frais généraux il faut prendre en considération les **achats de produits et de marchandises** que l'entreprise achète au cours de l'exercice pour assumer son activité. Ils obéissent aux règles générales de déduction mais s'ils contribuent à grossir les stocks de l'entreprise leur valeur à la clôture participera à la détermination du bénéfice net (v. ss 289), à l'instar des immobilisations corporelles. Celles-ci peuvent être passées en frais généraux immédiatement déductibles s'il s'agit de petits matériels, outillages et mobiliers de bureau dont la valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 euros hors taxe et qui ne constituent pas l'activité même de l'entreprise mais servent seulement comme instruments de son accomplissement.
- 382** Hormis cette exception simplificatrice les immobilisations corporelles et incorporelles ne peuvent connaître que deux destinées : si elles sont amortissables elles seront amorties chaque année, si elles ne le sont pas elles demeureront à l'actif du bilan pour leur valeur d'entrée initiale.

2. L'amortissement

- 383** L'amortissement est d'abord un concept comptable, il s'analyse comme la constatation en écriture de la dépréciation définitive que subissent certains éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise, le plus souvent corporels mais parfois aussi incorporels. Cette dépréciation est généralement provoquée par l'usure, l'écoulement du temps en général ou l'obsolescence. Au-delà de cette constatation la finalité de l'amortissement est de permettre à l'entreprise d'affecter le montant ainsi soustrait du résultat annuel à la reconstitution d'un capital égal, en valeur nominale, au prix de revient initial de l'immobilisation ainsi amortie.
- 384** Le concept fiscal d'amortissement n'est pas différent, simplement trois séries de tempéraments sont perceptibles. En filigrane d'abord, force est de constater la vigilance dont fait preuve l'administration pour limiter le montant des annuités d'amortissement, et partant le champ des déductions, d'une manière plus stricte que la philosophie comptable. Cette vigilance s'explique bien entendu par les conséquences de l'une ou l'autre option sur le résultat imposable et le montant de la recette fiscale pour le Trésor. L'autre différence d'approche est motivée au contraire par le souci du législateur d'inciter les opérateurs économiques à investir dans des immobilisations qui satisferont également des préoccupations d'intérêt général ; les règles gouvernant l'amortissement fiscal créent alors une véritable subvention fiscale, incompatible en soi avec le souci de neutralité, mais qui constitue le seul instrument d'orientation des comportements que peut adopter un État néo-libéral sans être taxé d'autoritarisme. L'influence de la règle comptable s'est faite plus complexe avec l'article 322-1 du Plan comptable, qui oblige à pratiquer l'amortissement par composants. Ces trois préoccupations vont imprégner le régime de l'amortissement fiscal.

a. Les conditions générales de déduction de l'amortissement sont d'essence comptable

- 385** En effet, un amortissement n'est déductible que s'il est pratiqué sur une immobilisation, c'est-à-dire un bien qui est propriété de l'entreprise, figure à son actif et va servir de manière durable à

son activité. En outre cette immobilisation devra être susceptible d'une dépréciation avérée et définitive, soit parce qu'elle est utilisée dans l'activité de l'entreprise, soit parce qu'elle se démode. Si la dépréciation est temporaire la technique de la provision (v. ss 406) sera préférée à l'amortissement. La loi fiscale ajoute deux exigences, l'amortissement doit avoir été comptabilisé et devra figurer sur le tableau des amortissements de la liasse fiscale (v. ss 323).

- 386** À l'inverse, la plupart des immobilisations incorporelles ne sont pas amortissables puisqu'elles ne se déprécient ni ne s'usent : cas d'un droit au bail (CE 15 oct. 1982, n° 26585, *RJF* 12/82, n° 1090), mais aussi d'une enseigne commerciale. Les dérogations à cette règle sont rares, le juge admet l'amortissement s'il est normalement prévisible, dès la création ou l'acquisition de cet élément incorporel de l'actif immobilisé, que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée. C'est le cas d'un brevet (CE 3 févr. 1989, n° 58260, *RJF* 3/89, n° 363). C'est le cas des dépenses d'acquisition de l'autorisation de mise sur le marché d'un médicament (CE 14 oct. 2005, n° 260511, *RJF* 1/06, n° 4). Dans cet ordre d'idée le Conseil d'État (CE sect. 1^{er} oct. 1999, *Sté Foncia-Particimo*, *Dr. fisc.* 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard) a décidé que le fonds de commerce n'est pas amortissable, à l'exception des éléments dissociables amenés à se détériorer.

La base de calcul de l'amortissement est constituée par le prix d'achat hors taxe de l'immobilisation ou par son prix de revient si l'entreprise l'a elle-même fabriquée. Cette base n'est pas revalorisée (sauf réévaluation libre du bilan), le système français fonctionne par conséquent en coût historique sans tenir compte des conséquences de l'érosion monétaire. La base de calcul est entendue toutes taxes comprises si la TVA afférente à ce bien n'est pas déductible (v. ss 1264).

- 387** La durée d'amortissement à retenir n'est fixée par aucun texte, l'article 39-1-2° se borne à renvoyer aux usages en vigueur dans chaque branche d'activité. Ils sont pondérés par les conditions particulières d'utilisation en vigueur dans l'entreprise (utilisation

intensive par exemple) et par une tolérance administrative qui admet des écarts n'excédant pas 20 % par rapport à ces usages.

- 388** Dans la pratique, une machine, un brevet ou un véhicule est amorti en cinq ans, un mobilier en dix ans. Un immeuble d'habitation est amorti sur vingt-cinq à cinquante ans, un immeuble industriel sur vingt ans et un hangar sur dix à quinze ans. Depuis l'ouverture de l'exercice 2005, les entreprises doivent amortir dorénavant les composants distinctement de la structure à laquelle ils se rapportent, en cas de durée réelle d'utilisation différente – les pneus d'un camion par exemple – tandis que sur le plan fiscal elles sont autorisées à les amortir sur la durée reconnue par les usages. L'écart résultant de cette déconnexion des durées fiscale et comptable d'amortissement doit être comptabilisé parmi les provisions pour amortissement dérogatoire. L'entreprise peut étaler sur cinq exercices les variations en plus ou en moins que cette méthode induit sur le bénéfice imposable.

b. La loi fiscale autorise trois techniques d'amortissement

- 389** **L'amortissement linéaire est la technique de base.** L'annuité est constante au long de la durée de vie du bien puisqu'elle est égale au produit de la valeur comptable d'origine du bien par la durée probable d'utilisation. Si cette dernière est de cinq ans le taux de l'amortissement linéaire sera de 20 %, appliqué chaque année à la valeur d'origine, le taux est de 10 % pour une durée de dix ans.
- 390** L'amortissement du premier exercice démarre au jour de la livraison du bien acquis ou de sa mise en service si le bien est fabriqué par l'entreprise elle-même. L'annuité sera calculée sur le nombre de jours qui auront couru jusqu'à la clôture de ce premier exercice. Ce *prorata temporis* est déterminé sur la base de moins de trente jours (360 jours pour une année). Elle a vocation à s'appliquer de façon symétrique pour l'exercice au cours duquel intervient la cession anticipée de l'immobilisation.
- 391** **L'amortissement dégressif est une méthode dérogatoire et facultative.** Il permet à l'entreprise d'amortir massivement pendant les premières années de vie du bien. Elle ne prend donc pas en considération le rythme réel de dépréciation du bien et s'analyse, pour la part qui excède celui-ci, comme une subvention fiscale. Le législa-

teur l'a institué pour inciter à l'acquisition d'immobilisations véritablement productives mais, comme toute mesure de ce genre, les avantages qu'il octroie, aux frais du Trésor public, se trouvent entre les mains du contribuable qui décide d'y avoir recours. Cette décision est en réalité à plusieurs étages, le chef d'entreprise décide d'abord d'investir puis de choisir cette forme d'amortissement. Son choix sera dicté d'abord par le contexte économique et la nécessité d'investir pour y répondre, puis par la santé financière de son entreprise : l'amortissement dégressif ne peut en effet profiter totalement qu'à une entreprise prospère, dont le résultat avant impôt est suffisamment conséquent pour absorber des annuités massives. En d'autres termes, le cadeau consenti par le Trésor est d'autant plus conséquent que l'entreprise investit – ce qui est logique – mais aussi qu'elle est prospère – ce qui est plus contestable. La subvention fiscale ainsi consentie apparaît pour partie comme une compensation à l'application de la règle du coût historique.

392 Les biens éligibles à l'amortissement dégressif sont toujours des biens acquis neufs et d'une durée d'utilisation d'au moins trois ans. La liste donnée par le Code (art. 22, ann. II) comprend pour l'essentiel des biens meubles :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport ;
- matériels de manutention ;
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;
- installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;
- installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;
- équipements informatiques, y compris les micro-ordinateurs ;
- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- installations de magasinage et de stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession ;
- et les matériels des entreprises hôtelières.

- 393** Trois catégories d'immeubles viennent compléter cette liste. Ce sont d'abord les bâtiments industriels légers, dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze ans, tels des hangars édifiés pour abriter une machine et qui auront une durée identique. Ce sont ensuite les immeubles hôteliers, par la volonté d'un législateur fiscal rendu inquiet par la faible rentabilité du secteur que révélait la lecture des comptes de la Nation. Son souci de rendre attractif ce secteur par une mesure fiscale dérogatoire ne fut pas entamé par la découverte du pot aux roses : c'est l'ampleur de la fraude qui compromettrait la vérité des statistiques et incitait à la commisération ! Ce sont enfin les immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès, ainsi que les équipements qui leur sont affectés.
- 394** Le calcul de l'amortissement dégressif consiste à appliquer un taux constant à une assiette qui diminue chaque année puisqu'elle est la valeur nette comptable de l'immobilisation. Pour le premier exercice cette valeur est la valeur d'acquisition. Comme pour l'amortissement linéaire elle est réduite le cas échéant *pro rata temporis*, mais le décompte est ici effectué en mois civils, le premier équivalant à un mois entier.
- 395** Le taux appliqué est le taux de l'amortissement linéaire, multiplié par un coefficient qui dépend de la durée d'utilisation :

| | | Biens acquis entre le 1 ^{er} janv. 2001 et le 3 déc. 2008, puis à compter du 1 ^{er} janv. 2010 | |
|------------------------|----------------------------------|--|-----------------------------------|
| Durée d'utilisation | Taux d'amortissement linéaire | Coefficient applicable | Taux d'amortissement dégressif |
| 3 | 33,33 | 1,25 | 41,67 |
| 4 | 25 | 1,25 | 31,25 |
| 5 | 20 | 1,75 | 35 |
| 6 | 16,67 | 1,75 | 29,17 |
| 6 2/3 | 15 | 2,25 | 33,75 |
| 8 | 12,50 | 2,25 | 28,13 |
| 10 | 10 | 2,25 | 22,5 |
| 12 | 8,33 | 2,25 | 18,75 |
| 15 | 6,67 | 2,25 | 15 |
| 20 | 5 | 2,25 | 11,25 |

| Durée d'utilisation | Taux d'amortissement linéaire | Biens acquis entre le 4 déc. 2008 et le 31 déc. 2009 | |
|---------------------|-------------------------------|--|--------------------------------|
| | | Coefficient applicable | Taux d'amortissement dégressif |
| 3 | 33,33 | 1,75 | 58,33 |
| 4 | 25 | 1,75 | 43,75 |
| 5 | 20 | 2,25 | 45 |
| 6 | 16,67 | 2,25 | 37,51 |
| 6 2/3 | 15 | 2,75 | 41,25 |
| 8 | 12,50 | 2,75 | 34,38 |
| 10 | 10 | 2,75 | 27,5 |
| 12 | 8,33 | 2,75 | 22,91 |
| 15 | 6,67 | 2,75 | 18,34 |
| 20 | 5 | 2,75 | 13,75 |

- 396** Ces coefficients peuvent être ainsi modifiés par le législateur de façon temporaire dans le cadre de sa politique économique, il les minorera en cas de surchauffe afin de dissuader les entreprises d'investir, il les majorera au contraire pour stimuler la demande. La pratique montre que ces incitations sont rarement efficaces, le chef d'entreprise se déterminant pour investir en fonction des caractéristiques du marché et non pas du paramètre fiscal.
- 397** Le taux ainsi déterminé est appliqué chaque année à la valeur résiduelle comptable, c'est-à-dire la valeur d'origine amputée de toutes les annuités d'amortissement déjà pratiquées. Si l'entreprise pratique ainsi l'amortissement dégressif chaque année la dernière annuité marquera un ressaut important par rapport à celles qui l'ont immédiatement précédée ; dans ce cas l'entreprise est autorisée à choisir comme annuité déductible, dès que la solution se montre plus intéressante, le quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir. C'est une technique de type linéaire qui est ici reprise.
- 398** En aucun cas, l'amortissement dégressif ne constituera un piège pour l'entreprise puisque la loi prévoit la possibilité de différer tout ou partie d'une annuité d'amortissement dégressif, pourvu que soit respectée la règle du minimum linéaire : l'article 39 B exige qu'à la clôture de chaque exercice le cumul des amortissements pratiqués depuis la création ou l'acquisition d'un élément

soit au moins égal au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire pour la période ainsi écoulée.

399 Si l'entreprise a pris de l'avance par rapport à cette exigence elle pourra différer le montant qu'elle souhaite afin de ne pas se trouver confrontée à un résultat, par exemple négatif, qu'elle ne souhaite pas. L'amortissement pourra reprendre au titre de l'exercice suivant, sans pénalisation. L'amortissement dégressif sera calculé bien entendu sur la valeur résiduelle comptable. En revanche, si l'entreprise ne respecte pas cette règle elle perd définitivement la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

400 L'amortissement dérogatoire. Il s'analyse comme le volet fiscal qui excède le montant de l'amortissement comptable, il ne doit pas être confondu avec l'amortissement exceptionnel qui est pratiqué, tant sur le plan comptable que fiscal, pour compenser une dépréciation anormale de l'immobilisation qui n'a pas vocation à se répéter. Cet amortissement dérogatoire prend généralement la forme d'un amortissement accéléré par rapport à l'amortissement strictement technique qu'est l'amortissement comptable. L'exemple le plus radical est celui des logiciels, amortissables sur douze mois, il est repris pour les matériels destinés à économiser l'énergie, certains immeubles antipollution et certains matériels destinés à lutter contre le bruit. Autrement le législateur superpose à l'amortissement dégressif une déduction supplémentaire massive au titre du premier exercice, par exemple pour les immeubles construits dans le cadre de l'aménagement du territoire (25 %).

Un exemple actuel est constitué par la déduction exceptionnelle de 40 % – qualifiée de « suramortissement » – en faveur des biens éligibles à l'amortissement dégressif que les entreprises choisissent d'acquérir ou de fabriquer entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017, créée par l'article 39 *decies* du CGI.

401 Exemple de calcul d'un amortissement

Une entreprise acquiert un matériel de production le 15 novembre 2016 pour un prix hors taxe de 200 000 euros. La durée normale d'utilisation de ce bien est de dix ans.

I. Calcul de l'amortissement linéaire

Le taux d'amortissement est de 10 % ; l'annuité normale d'amortissement s'élève à 20 000 ; elle est réduite *pro rata temporis en jours* (45) à compter de la mise en service :

$$\frac{20\,000 \times 45}{360} = 2\,500$$

Corrélativement, la dernière annuité sera, en 2026, de 17 500 euros.

II. Calcul de l'amortissement dégressif

Le taux d'amortissement est de $10\% \times 2,25 = 22,5\%$.

La première annuité est réduite *pro rata temporis en mois* à compter de l'acquisition.

À partir de la septième année il devient plus avantageux de calculer les annuités en divisant la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir :

$$2016 : 200\,000,00 \times 22,5\% \times 11/12 = 41\,250$$

$$2017 : 158\,750 \times 22,5\% = 35\,718,75$$

$$2018 : 123\,031,25 \times 22,5\% = 27\,682,03$$

$$2019 : 95\,349,22 \times 22,5\% = 21\,453,57$$

$$2020 : 73\,895,65 \times 22,5\% = 16\,626,52$$

$$2021 : 57\,269,13 \times 22,5\% = 12\,885,55$$

$$2\,022 \text{ à } 2026 : \frac{44\,387,57}{4} = 11\,095,89$$

c. La gestion de l'amortissement

- 402** La gestion de l'amortissement par l'entreprise est encadrée par les règles qui viennent d'être tracées et qui apparaissent comme plutôt libérales. Il s'y ajoute quelques dispositions spécifiques. La première est de portée générale, elle règle le sort des amortissements lorsque l'entreprise dégage un déficit. Dans ce cas les amortissements doivent continuer à être comptabilisés, ils seront alors réputés différés et reportés sans limite de temps jusqu'au premier exercice bénéficiaire sur lequel ils s'imputeront en priorité. Cette règle ne trouvait pas à s'appliquer en pratique si les autres revenus du foyer fiscal permettaient d'écluser ces montants. Elle ne vaut

plus que pour les amortissements constitués au cours des exercices clos avant le 1^{er} janvier 2004.

403 La seconde règle concerne les véhicules de tourisme (CGI, art. 39, 4 a). Ils ne peuvent être amortis que selon le mode linéaire et la base de calcul de ces amortissements est plafonnée en fonction de la pollution qu'ils génèrent. Le plafond général est de 18 300 euros. En d'autres termes, pour une durée de vie de cinq ans, l'amortissement déductible n'excédera pas 3 660 euros par an. Ce plafond est modulé en fonction du taux de dioxyde de carbone émis par le véhicule, il est relevé à 20 300 euros lorsque le est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 grammes par kilomètre ; il est porté à 30 000 euros lorsque le taux d'émission reste en deça de 20 grammes mais abaissé à 9 900 euros lorsque le taux d'émission dépasse des valeurs fixées de manière dissuasive, de 155 grammes pour les véhicules acquis en 2017, à 130 grammes pour les acquisitions réalisées en 2021. Cette limitation vise à dissuader l'entreprise d'investir directement ou indirectement dans un bien réputé somptuaire et elle trouvera son corollaire dans la location de véhicules, qui est régie par les mêmes restrictions. De même ce véhicule n'ouvre en principe pas droit à déduction de la TVA qui a grevé son acquisition (v. ss 1264).

404 En vérité cette limitation de l'amortissement n'intervient qu'après l'amortissement comptable, calculé sur le prix de revient réel du véhicule, sous forme de réintégration extra-comptable de l'excédent d'annuité par rapport au maximum déductible fiscalement. La plus-value sera d'ailleurs calculée en tenant compte des amortissements pratiqués en comptabilité (v. ss 522). Cette limitation ne s'applique pas à une entreprise dont les véhicules de tourisme constituent l'objet même de l'activité, un loueur de voitures par exemple, ou bien un artisan taxi.

405 L'amortissement constate une dépréciation avérée, tandis que la provision ambitionne de prémunir l'entreprise contre certaines charges d'avenir.

3. Les provisions

406 Les provisions apparaissent comme une notion beaucoup plus cérébrale, plus éthérée que celle d'amortissement. En effet, si elle

est une somme d'argent que l'entreprise met de côté c'est dans le dessein de faire face provisoirement à une charge probable. Le caractère d'incertitude imprègne le contexte de sa gestion, oscillant entre l'éventuel et le certain. L'esprit de la loi comptable et celui de la loi fiscale divergent ici assez sensiblement : la logique comptable commande à l'entrepreneur de gérer en bon père de famille au sens du Code civil, c'est-à-dire de provisionner dès qu'il voit poindre à l'horizon le début du soupçon d'un embryon de risque. La logique fiscale sera hostile à pareille démonstration d'angoisse et, pour éviter une fuite de la matière imposable elle réintègrera la plupart des provisions comptables, au nom de la définition lapidaire donnée par l'article 39-1-5° du Code. Mais le balancier fiscal est animé d'oscillations puissantes puisqu'à l'inverse la loi crée des provisions qui ne participent d'aucune logique comptable.

a. La déduction des provisions comptables

- 407** La déduction des provisions comptables obéit à des règles strictes puisque la loi n'admet que celles qui ont été constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.
- 408** Les conditions de déduction ainsi posées sont au nombre de cinq. La provision doit d'abord être destinée à faire face à une perte ou à la dépréciation d'un élément d'actif, ou bien à une charge qui aurait été déductible du résultat imposable de l'exercice s'il était intervenu au cours de celui-ci.
- 409** Cette perte ou cette charge doit en outre être nettement précisée, elle doit être individualisée et chiffrée avec une approximation suffisante. Cette exigence n'interdit pas un calcul forfaitaire de la provision, pourvu que le contribuable fonde cette méthode sur des éléments tirés du vécu de l'entreprise. Le fabricant d'électroménager pourra constituer une telle provision au titre des frais inhérents à la garantie qu'il consent, à partir du moment où il la fonde sur les statistiques de retour de ses produits dans le cadre de cette garantie. En revanche le vendeur de véhicules d'occasion ne pourra pas déduire une provision au titre de sa garantie qui serait

fondée sur les statistiques de la Chambre nationale de la réparation automobile et simplement transposée par lui.

- 410** La perte ou la charge doit être probable, elle ne saurait être éventuelle ou hypothétique.
- 411** La probabilité de cette perte ou de cette charge doit résulter d'événements en cours, en d'autres termes le contribuable ne peut pas provisionner dans son bilan un risque dont il n'a appris la probabilité qu'après la clôture, avant de déposer sa déclaration.
- 412** Enfin, la provision doit avoir été constatée dans les écritures de l'exercice.
- 413** Si une seule de ces conditions n'est pas remplie la provision sera réintégrée dans le résultat imposable de l'exercice. Sinon elle sera imputée à titre provisoire et pourra connaître deux destinées différentes : si la perte ou la charge provisionnée se réalise elle sera compensée à due concurrence par la reprise de la provision en charge définitive ; si la perte ou la charge ne se réalise pas (elle n'était que probable), la provision perd son objet et doit alors être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet. Il en ira ainsi d'une provision pour créance douteuse, qui devra être réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle est finalement réglée à l'entreprise.
- 414** Si jamais la provision a été constituée de façon irrégulière ou si l'entreprise la maintient au bilan alors que sa justification a disparu l'administration est en droit de la réintégrer dans le premier exercice non prescrit, alors même que l'irrégularité aurait été pratiquée au cours d'un exercice déjà prescrit : le contribuable ne peut pas invoquer la prescription dans la mesure où l'écriture en cause continue de produire ses effets.

b. Typologie des provisions

- 415** La typologie des provisions qui répondent à cette définition s'ordonne autour de deux familles principales, les provisions pour dépréciation et les provisions pour risques et charges.
- 416** Les provisions pour dépréciation peuvent porter sur les différents éléments de l'actif, lorsque tel ou tel d'entre eux est affecté d'une perte de valeur qui ne présente pas un caractère définitif, sinon le contribuable devra sortir cet élément de l'actif et constater une

moins-value qui sera considérée comme une moins-value professionnelle sur cession d'un élément de l'actif (v. ss 522).

- 417** Les provisions pour dépréciation des immobilisations concernent essentiellement les immobilisations non amortissables tandis que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est plutôt constatée au moyen d'un amortissement supplémentaire. La provision pour dépréciation des stocks permet à l'entreprise de constater en déduction de son résultat fiscal la perte de valeur d'un produit donné par rapport à son prix de revient (pour des semences agricoles, CE 21 déc. 2007, n° 288099, *SA de production et d'approvisionnement*, *BF Lefebvre* 3/08, inf. 226). Le cas est fréquent pour les articles passés de mode, ainsi dans la confection féminine.
- 418** Les provisions pour dépréciation des créances sont fréquemment pratiquées par les entreprises, en corollaire de la comptabilité d'engagement. Une créance comptabilisée comme acquise peut se révéler d'un paiement incertain, par exemple en considération de rumeurs relatives à la solvabilité du débiteur. L'entreprise créancière peut alors constituer une provision pour créance douteuse, mais elle devra justifier de ses inquiétudes. Si le règlement se révèle problématique en raison de la contestation de sa dette par le débiteur, le créancier est fondé à constituer une provision pour créance litigieuse, mais il devra justifier des diligences déployées pour recouvrer son dû, par le lancement d'une procédure de recouvrement par exemple. Si l'espoir de règlement s'évanouit, la créance devient alors irrécouvrable et donne lieu alors à la constatation d'une perte.
- 419** Les provisions pour charges peuvent être constituées pour anticiper le règlement de dettes certaines et d'un montant déterminé mais qui ne sont pas encore exigibles. Cette conception fiscale est évidemment beaucoup plus exigeante que la conception comptable.
- 420** C'est le cas des provisions pour impôts, que l'entreprise peut constituer pour des impôts déductibles et dus à des échéances régulières, dans la mesure où ils se rapportent à des opérations déjà réalisées ; ce sera le cas pour les différents impôts sur les

salaires dont l'employeur est redevable l'année suivante au titre des salaires de l'exercice écoulé.

- 421** Les provisions pour frais de personnel obéissent à la même logique et devraient permettre de diminuer le résultat fiscal des montants qui seront probablement dus, dans l'avenir, pour régler des indemnités de retraite, de licenciement, de congés payés ou des gratifications au personnel. Pourtant le législateur, devant l'ampleur des sommes en cause, est venu limiter leur domaine.
- 422** Sont ainsi prohibées les provisions fiscales pour charges de retraite (art. 39-1-5), pour indemnités de licenciement sauf si des événements au jour de la clôture de l'exercice leur donnent un caractère de probabilité. Les provisions pour primes ou gratifications ne sont déductibles que si l'entreprise est liée à ses salariés par un accord précis.
- 423** Quant à la provision pour congés payés, le chemin de sa déduction a été pavé d'escarmouches entre le juge fiscal et l'administration, ponctuées de validations législatives prises pour contrer la portée de la jurisprudence (v. ss 97). Aujourd'hui cette provision est déductible en tant qu'elle porte sur des droits à congés déjà acquis par les salariés à la clôture de l'exercice et non encore pris puisque la période légale court du 1^{er} juin au 31 mai de l'année suivante et chevauche par conséquent deux exercices dans la plupart des cas.
- 424** Les provisions pour travaux ne sont pas déductibles en principe, soit parce que ces travaux aboutissent à la création de nouvelles immobilisations qui entrent dans l'actif de l'entreprise et par conséquent ne l'appauvrissent pas, soit parce qu'il s'agit de travaux de simple entretien qui sont déjà pris en compte par le jeu de l'amortissement de l'immobilisation ainsi entretenue. Par exception la provision sera admise en déduction pour des travaux de réparation dont la réalisation s'étendra sur plus d'une année, pour un bâtiment par exemple.
- 425** Les provisions pour garantie sont admises en déduction pour l'entreprise qui accorde une telle couverture à ses produits, encore faut-il qu'elle justifie de la probabilité du retour de ses produits défectueux. Le juge admet un mode de calcul fondé sur les statistiques de l'entreprise.

426 Selon la même logique le juge devrait admettre les provisions de propre assureur que constitue parfois une entreprise afin de se prémunir contre les risques d'incendie, de vol ou de mise en jeu de sa responsabilité civile. Le juge fiscal considère que le risque n'est pas probable mais simplement éventuel et refusera la déduction, lors même que l'entreprise est ancienne et importante, qu'elle a dressé des statistiques permettant de mesurer la probabilité du risque. La seule déduction possible restera celle des primes d'assurances. Les groupes importants ont imaginé une parade en forme d'évasion fiscale, ils créent une captive d'assurance, c'est-à-dire une filiale installée dans un État voisin dont la législation fiscale admet la déduction de telles provisions (souvent le Luxembourg), et qui assurera à chacune des sociétés du groupe une couverture d'assurance et la facturation de primes déductibles.

c. Les provisions fiscales

427 Les provisions fiscales, également appelées provisions réglementées, forment un ensemble de mesures spécifiques – chacune est organisée par un texte – qui s'analysent comme des réserves que la loi permet de constituer à titre provisoire en suspension d'impôt. Comme les véritables provisions elles doivent être inscrites en comptabilité, figurer sur le relevé spécial des provisions et tôt ou tard elles devront être réintégrées dans le résultat imposable d'un exercice ultérieur. En attendant, ces subventions fiscales font partie des capitaux propres.

428 La provision pour hausse des prix a pour objet de limiter l'impact financier d'une reconstitution des stocks lorsque le prix des produits augmente ; elle est en quelque sorte le pendant de la provision pour dépréciation des stocks que l'entreprise pratique en cas de baisse des prix. Cette dernière est une véritable provision tandis que la provision pour hausse des prix est uniquement fiscale. La loi prévoit que chaque produit en cause peut donner lieu à provision si sa valeur unitaire a augmenté de plus de 10 % depuis la clôture de l'avant-dernier exercice ou du dernier exercice, en retenant le plus bas de ces deux chiffres. Cette provision est égale à la fraction de la hausse qui excède 10 % ; elle doit être rapportée aux résultats du sixième exercice suivant celui de sa constitution.

Il est à noter qu'elle peut être pratiquée même si les résultats de l'exercice sont déficitaires.

- 429 La provision des entreprises de presse s'inscrit dans un ensemble d'aides fiscales accordées à ce secteur d'activité pour assurer la liberté d'expression. Le régime évolue selon les époques mais il est toujours réservé aux organes d'opinion et a pour finalité de permettre l'acquisition d'éléments d'exploitation en franchise d'impôt, son montant étant plafonné en fonction des bénéfices réalisés.
- 430 L'examen de ces provisions fiscales laisse transparaître leur caractère d'aides, souvent ciblées. La règle fiscale est ici au service de la politique de l'État et à l'inverse des provisions d'origine comptable qui reflètent la gestion précautionneuse voulue par le contribuable, celles-là l'incitent à opérer des choix économiques plus offensifs.
- 431 La comptabilisation des résultats ainsi opérée, l'imputation de chacune de ces charges sur le total des produits de l'entreprise permet de déboucher sur un résultat net.

E. Le traitement du résultat net

- 432 Au titre d'un exercice, le résultat net que dégage l'entreprise subit un traitement différent selon que le contribuable est ou non adhérent d'un centre de gestion agréé (1). Il peut être positif ou négatif et dans ce dernier cas son sort variera ensuite en fonction de son caractère professionnel ou non professionnel (2).

1. L'incidence de l'adhésion à un centre de gestion agréé par l'administration fiscale

- 433 L'incidence de l'adhésion à un centre de gestion agréé par l'administration fiscale est substantielle (v. ss 546). En contrepartie des sujétions et engagements liés à cette adhésion, le contribuable bénéficie en effet de la dispense de majoration de 25 % sur le bénéfice imposable. Le bénéfice de cette dispense s'étend aux omissions révélées spontanément par un nouvel adhérent dans un délai de trois mois suivant son adhésion ; depuis 2010, en l'absence de manquement délibéré, le délai de reprise de l'administration prévu à l'article L. 169 du LPF pour les bénéfices profes-

sionnels et L. 176 pour la TVA est ramené de trois à deux ans lorsque le rapport de mission établi à l'issue du contrôle effectué par le Centre aura été communiqué à l'administration.

- 434 À cet avantage principal s'ajoute une réduction d'impôt sur le revenu pour frais de comptabilité et d'adhésion, à condition que le chiffre d'affaires de l'entreprise ne dépasse pas les limites du régime micro-BIC. Le montant de cette réduction est égal aux deux tiers des frais exposés, dans la limite du montant de l'impôt sur le revenu, plafonné à 915 euros. De plus, le contribuable peut déduire le salaire du conjoint (v. ss 355), même marié en communauté.

2. Le traitement du résultat

- 435 Lorsque le résultat de l'entreprise est positif, dans ce cas il est ajouté aux autres revenus catégoriels du foyer fiscal pour permettre la détermination de l'impôt sur le revenu dont il est redevable (v. ss 714). La situation est plus complexe si le résultat est négatif car il faut distinguer deux cas de figure, selon que ce déficit résulte d'une activité de BIC professionnel ou non professionnel (v. ss 285). Lorsque le déficit est issu d'une activité professionnelle le contribuable l'imputera sur les autres revenus de son foyer fiscal. Si ces autres revenus sont insuffisants pour épuiser la totalité de ce déficit le solde peut alors être reporté successivement sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.
- 436 Si le déficit provient d'une activité commerciale à caractère non professionnel (loueur de wagons par exemple), il ne peut être imputé que sur les bénéfices tirés d'activités semblables au cours des cinq années suivantes. Cette restriction rejoint celle posée quinze ans auparavant pour les bénéfices non commerciaux.

Bibliographie

- AUSTRY (Stéphane), *Charges ou immobilisations. La distinction fiscale en 100 questions*, EFE, 1997, 227 p.
- BENARD (Yohann), « Amortissements des composants : la reconstitution des usages », *RJF* 10/05, p. 706 à 716.
- BERGERES (Maurice-Christian), « Une arme silencieuse du fisc : la disqualification des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles en bénéfices industriels ou commerciaux », *JCP E* 1987. II. 14842.

- CASIMIR (Jean-Pierre) et CHADEFaux (Martial), « Le phénomène professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *RF compt.* 1998, n° 300, p. 55 à 60.
- CASTAGNEDE (Bernard), « L'entreprise et la profession en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1992, n° 17, p. 757 à 764.
- COLLET (Martin), « La pratique de l'amortissement de caducité par les délégataires de service public », *Dr. fisc.* 2009, n° 17, étude 285.
- COLOMBIE (Philippe), « Auto-entrepreneur : pistes pour un audit fiscal de chaque projet », *BF Lefebvre* 10/2009, p. 735 à 739.
- COZIAN (Maurice), « La définition fiscale du commerçant », in *Mélanges Roblot*, 1984, p. 83.
- COZIAN (Maurice), « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la méthode des créances acquises) », *BF Lefebvre* 1995, n° 4, p. 219 à 228.
- COZIAN (Maurice) et LECHENET (Anne), « La distinction des immobilisations, des stocks et des frais généraux », *LPA* 1994, n° 2, p. 4 à 9 et n° 3, p. 4 à 8.
- COZIAN (Maurice) et GUTMANN (Daniel), « Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle », *Dr. fisc.* 2000, n° 50, p. 1669 à 1672.
- COZIAN (Maurice), « La fiscalité de l'entreprise familiale : éloge de l'entreprise individuelle », *Deffrénois* 2001. 37315.
- COZIAN (Maurice), « Le principe de la liberté d'affectation comptable dans le cadre des bénéficiaires industriels et commerciaux », *Dr. fisc.* 2002, n° 6, p. 294 à 298.
- CRUVELIER (Emmanuel), *Fiscalité du bail commercial*, Litec, 2002, 142 p.
- DAUMAS (Vincent), « Conséquences fiscales de la réévaluation libre d'un élément d'actif : les infortunes fiscales de la vertu comptable », *RJF* 3/2009, p. 187 à 191.
- DEBOISSY (Florence), « Le principe de la liberté d'affectation comptable peut-il être invoqué par une personne morale ? », *RTD com.* 2001, n° 54, p. 995 à 998.
- DEBOISSY (Florence), « La déductibilité des sanctions prononcées par le Conseil de la concurrence. Amoralisme du droit fiscal

- ou amoralisme du Conseil d'État », in *Mélanges Yves Serrra*, Dalloz, p. 103 à 121.
- DOUET (Frédéric), « Propos désobligeants sur certains aspects fiscaux du principe de la liberté d'affectation comptable », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 329 à 0334.
- FAULCON (Léa) et FOURNIER (Alice), « Pas de cadeaux pour les cadeaux », note sous CE 11 févr. 2011, n° 316500, *Sté Philips France*, concl. E. Cortot-Boucher, *Dr. fisc.* 2011, n° 18-19, comm. 335.
- FONTAINE (Pierre-Emmanuel), *Gestion fiscale des provisions*, EFE, 1996, 219 p.
- FUMENIER (Patrick), « À quel moment les provisions pour risques et charges doivent-elles être constituées et évaluées ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 15, étude 269.
- LAMY, *Optimisation fiscale de l'entreprise*, Lamy, sur feuillets mobiles.
- LE CALVEZ (Jacques), « Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel », *D.* 2000, chron. 151 à 154.
- MAIA (Jean), « La distinction entre patrimoine privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », *RJF* 1/04, p. 3 à 6.
- MAUBLANC (Jean-Pierre), « L'amortissement des fonds de commerce », *AJPI* 2000, n° 2, p. 135 à 139.
- MIGNON (Emmanuelle), « L'article 38-2 bis du CGI et le plus bel âge de la vie », *RJF* 1999, n° 2, p. 83 à 90.
- MIGNON (Emmanuelle), « Prestations continues : la logique économique l'emporte », *RJF* 2000, n° 9-10, p. 667 à 671.
- OLLEON (Laurent), « Immobilisations incorporelles : grandeur et servitudes de la jurisprudence SA Sife », *RJF* 1/04, p. 3 à 6.
- PINARD-FABRO (Marie-Hélène), « Changement d'activité : une flexibilité opportune en contexte de crise », *BF Lefebvre* 2009, n° 8-9, p. 653 à 659.
- PLAGNET (Bernard), « Le "patrimoine fiscal" des entreprises individuelles », *BF Lefebvre* 1996, n° 6, p. 319 à 324.
- PLAGNET (Bernard), « Les règles d'évaluation des stocks : l'évolution de la jurisprudence », *BF Lefebvre* 1990, n° 6, p. 398 à 401.

- PRADAYOL (Christian) et THIRIOT (Philippe), « Les incidences fiscales des subventions », *JCP N* 2001. 538 à 560.
- SCHMITT (Thierry), « Propos iconoclastes sur le bail fiscal », *Dr. fisc.* 2002, n° 16, p. 661 à 666.
- SERANDOUR (Yolande), « Quelques réflexions autour de la suppression des effets de la théorie du bilan », *Dr. fisc.* 2012, n° 21, comm. 303.
- SERLOOTEN (Patrick), « Étude critique du statut fiscal du conjoint salarié du commerçant », in *Mélanges André Colomer*, Litec, 1992, p. 443 à 448.
- SERLOOTEN (Patrick), *Défaillance de l'entreprise. Aspects fiscaux*, Dalloz, 1997, 278 p.
- SERLOOTEN (Patrick), *La fiscalité des contrats d'affaires*, Economica, 1997, 112 p.
- TOURE (Modibo), *Le traitement fiscal des charges financières de l'entreprise*, LGDJ, 1994, 302 p.
- TUROT (Jérôme), « Les incorporels ne sont plus immortels », *Dr. fisc.* 1996, n° 5, p. 168 à 171.
- TUROT (Jérôme), « Activation des charges : la poule pondeuse et le poulet », *RJF* 1994, n° 12, p. 742 à 747.
- TUROT (Jérôme), « Le fisc et la peau de l'ours. Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du Code général des impôts », *RJF* 1991, n° 5, p. 119 à 325.
- TUROT (Jérôme), « Provisions pour pertes et charges : que reste-t-il de la jurisprudence ? », *RJF* 1992, n° 6, p. 471 à 477.
- VILLEMOT (Dominique), « Existe-t-il une définition fiscale des immobilisations ? », *Dr. fisc.* 1998, n° 15, p. 504 à 506.
- VILLEMOT (Dominique), « L'amortissement des immobilisations incorporelles », *Dr. fisc.* 1999, n° 42, p. 1302 à 1305.
- VILLEMOT (Dominique), « Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales », *Dr. fisc.* 2003, n° 50, p. 1581 à 1585.
- VARI AUCTORES, « Fiscalité des entreprises : évolution (1987-2007) et perspectives », Colloque du CEFEP, *Dr. fisc.* 2007, n° 37, p. 6 à 32.

§ 3. Les bénéfices non commerciaux

- 437 Cette catégorie de revenus est originale par son hétérogénéité même (**A**), tandis que les règles applicables à la détermination du bénéfice imposable dans cette catégorie sont largement inspirées par le régime des bénéfices industriels et commerciaux (**B**).

A. Une catégorie hétérogène de revenus

- 438 En 1948 le législateur fiscal a mué l'impôt cédulaire sur le revenu en un impôt unique qui frapperait globalement des revenus appréhendés d'abord de façon catégorielle, il a confié alors à la catégorie des BNC une double mission, à la fois de regrouper les revenus tirés de l'exercice d'activités libérales (**1**), mais aussi de servir de catégorie résiduelle pour l'ensemble du système ainsi mis en place (**2**).

1. Les revenus des activités libérales

- 439 Les revenus des activités libérales représentent le volet traditionnel des BNC, celui qui est issu de cette catégorie socioprofessionnelle longtemps très homogène parce qu'elle était caractérisée par deux traits spécifiques : d'abord la dimension plutôt intellectuelle de l'activité, exercée en principe par le professionnel lui-même avec peu d'autres moyens que sa plume et son verbe, et ensuite le caractère civil de la profession, matérialisé par la perception d'honoraires, à l'opposé de toute notion de chiffre d'affaires. Le développement de la concurrence et des moyens mis en œuvre a sensiblement brouillé cette image, et leurs membres exercent de plus en plus nombreux leur profession dans le cadre de sociétés. Il faut aujourd'hui distinguer, outre les professions libérales proprement dites (**a**), les charges et offices (**b**) mais aussi l'exercice en commun de ces activités (**c**).

a. Les professions libérales proprement dites

- 440 Elles sont caractérisées pour l'essentiel par la réglementation de l'accès à la profession et la gestion de la déontologie professionnelle par un ordre ou une structure comparable qui a reçu délégation pour ce faire du pouvoir réglementaire. Sont ici concernés

les revenus perçus par les médecins et les membres des professions paramédicales (infirmiers, masseurs-kinésithérapeutes, sages-femmes), les vétérinaires, les avocats, les architectes, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les géomètres-experts. Quoique répondant à ces critères, les pharmaciens sont considérés comme des commerçants puisqu'ils achètent pour revendre.

- 441** À partir de la même idée d'indépendance dans l'exercice d'un art un second cercle d'activités libérales englobe les auteurs, compositeurs, artistes-peintres, graveurs et sculpteurs.
- 442** Tous relèvent de la catégorie des BNC dans la mesure où ils perçoivent des honoraires, gage de leur indépendance. La plupart peuvent dorénavant exercer leur activité dans un cadre salarié, même les médecins à la condition que ce ne soit pas d'un autre médecin, mais s'ils demeurent soumis à un ordre professionnel leurs rémunérations échappent dans ce cas à la catégorie des BNC et seront imposées comme salaires (v. ss 227). Il en est ainsi pour un vétérinaire fonctionnaire d'un service départemental d'hygiène ou d'un architecte employé par une collectivité territoriale.
- 443** Les membres de ces professions ne détiennent qu'une patrimonialité limitée de leurs instruments de travail, alors qu'un commerçant peut céder les éléments incorporels de son fonds de commerce (enseigne, clientèle, achalandage), le professionnel libéral peut tout au plus céder le droit de présentation de sa clientèle, sauf les titulaires de charges et offices, même si le juge commence à accepter la notion de « fonds libéral ».

b. Les charges et offices

- 444** Les charges et offices procurent à leurs titulaires des émoluments et honoraires qui entrent dans la catégorie des BNC. La vénalité et le *numerus clausus* qui caractérisent leurs charges en font les derniers représentants de la conception médiévale de l'activité libérale (les deux termes sont presque antithétiques !). Les contraintes économiques et le développement des communications bousculent leur monopole. Sont ici concernés les commissaires-priseurs, les notaires (CGI, art. 100) et les huissiers de justice, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation,

ainsi que les greffiers de la plupart des tribunaux de commerce. Les particularités géographiques qui caractérisent certaines de ces professions (absence de tribunaux de commerce ou de commissaires-priseurs dans certains départements, absence de vénalité des charges de notaire et d'huissier de justice en Alsace-Moselle) n'ont pas d'incidence sur le régime fiscal de ces professionnels. Tous peuvent aujourd'hui exercer dans le cadre de sociétés.

c. L'exercice en commun de ces activités

- 445** L'exercice en commun de ces activités a longtemps choqué l'entendement de ces professionnels, individualistes par définition. Cette pratique de la profession prend des formes variées, plus ou moins structurées et plus ou moins formelles.
- 446** L'exercice en société est possible, d'abord sous forme de société civile professionnelle, qui exerce la profession au moyen de ses membres et réunit des associés à la fois en industrie et en capital. La SCP est fiscalement transparente, par conséquent les honoraires qu'elle perçoit sont imposés, après déduction des frais, au niveau de chaque associé dans la catégorie des BNC, en fonction des clés de répartition que prévoient les statuts (part dans le capital, volume d'activité de chaque associé...).
- 447** Depuis quelques années, les praticiens libéraux peuvent aussi s'associer dans une société d'exercice libéral (SEL), soit à responsabilité limitée (SELARL), soit à forme anonyme (SELAFA), soit en commandite (SELCA), soit par actions simplifiée (SELAS), soit même dans une société de participations financières de professions libérales (SPFPL). Ce sont des sociétés de capitaux, elles sont par conséquent assujetties à l'impôt sur les sociétés (v. ss 851). Le régime est à peu près le même pour les SCP qui optent pour l'assujettissement à l'IS. Simplement, leur développement fut longtemps freiné par le fait que l'administration fiscale s'opposait à la déduction, du revenu imposable du salarié concerné, des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts ou d'actions de ces sociétés, alors que cette déduction est possible dans le cadre des SCP sur les bénéfices non commerciaux perçus par les praticiens associés. Le motif avancé au soutien de ce refus résidait dans le fait que, s'agissant de sociétés de capitaux,

l'acquisition porte sur des valeurs mobilières, distinctes en tant que telles de l'activité professionnelle puisque capitalistiques. Le Conseil d'État a rejeté cette discrimination dans des termes qui paraissent définitifs. Il admet la déductibilité des sommes ainsi exposées comme directement utiles à l'acquisition ou à la conservation du revenu, et cela même si la poursuite du contrat de travail n'était pas subordonnée à l'acquisition de la qualité d'actionnaire (CE 25 oct. 2004, *François et Boutourlinsky*, RJF 1/2005, n° 27).

- 448** Les praticiens peuvent se regrouper de façon plus minimaliste, par exemple au sein d'une société civile de moyens, qui leur permet de partager des frais de structure (loyers, frais de secrétariat...) tout en gardant leur indépendance. Si cette société encaisse les honoraires des associés en dépit des prescriptions contraires de la loi, elle sera fiscalement considérée comme une SCP. Lorsque les membres d'une profession libérale se regroupent dans une société de fait, une association ou se lient par une convention d'exercice conjoint, leur rémunération prend toujours la forme d'honoraires ; si l'un d'eux collabore à l'activité d'un autre il perçoit de ce dernier des honoraires rétrocédés, qui sont toujours imposables dans la catégorie des BNC, sauf si sa situation de dépendance est telle que le contrat pourra être requalifié en contrat de travail et la rémunération en salaire. En tout état de cause, cette activité libérale traditionnelle côtoie désormais des flux financiers plutôt séparés.

2. Le caractère résiduel de la catégorie BNC

- 449** Le caractère résiduel de la catégorie BNC est clairement posé par l'article 92 du Code, qui inclut en son sein « les bénéfices... de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ». En d'autres termes, tout revenu impossible à qualifier sera considéré comme relevant de cette catégorie. Cette disposition est invoquée lorsque se manifestent de nouveaux revenus non encore appréhendés par la loi fiscale.
- 450** Le cadre ainsi tracé s'applique aux revenus d'activités nouvelles, il englobe les gains d'origine indéfinie. Actuellement ces profits

non commerciaux représentent l'inventaire hétéroclite d'activités difficiles à étiqueter, qui viennent s'empiler dans cette catégorie fourre-tout par l'effet d'une sédimentation historique : le ministre du culte catholique (à l'exception de celui exerçant en Alsace-Moselle qui bénéficiant d'un salaire est imposé dans cette catégorie), le bandit de grand chemin, la prostituée (CE 11 mars 1985, *Dr. fisc.* 1986, n° 28, comm. 1321), l'escroc (CE 12 oct. 1994, *Mendjinsky, RJF* 12/1994, n° 1318), la cartomancienne mais aussi les commissions exceptionnelles, les revenus tirés de la sous-location d'immeubles nus (v. ss 571), les produits de la propriété intellectuelle perçus par les inventeurs ayant la qualité de simples particuliers (CGI, art. 92,2-3°), ainsi que le proxénète pour lequel il conviendra de distinguer le proxénète simple soumis aux BNC (CE 5 nov. 1980, n° 13222, *Dr. fisc.* 1981, n° 9, comm. 431), du proxénète hôtelier relevant des BIC (CE 3 mai 1995, *Luciani, RJF* 6/1995, n° 698) Sont également imposés dans cette catégorie les sommes obtenues par des moyens frauduleux ou illicites, ainsi les profits provenant de détournement de fonds.

Lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 155, I, 2). Cette disposition n'est pas d'ordre public, le contribuable doit en demander l'application. Elle est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives. D'une part les deux activités doivent être complémentaires, et d'autre part, l'activité agricole, ou industrielle ou commerciale doit être accessoire à l'activité non commerciale.

Les exonérations sont rares. On peut citer les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel ainsi que les sommes reçues par les juges et arbitres sportifs.

- 451** Tous les revenus de cette sous-catégorie subissent la même impossibilité de reporter un éventuel déficit sur le revenu global (v. ss 749), à la différence des professions libérales proprement dites et des charges et offices.

B. Les règles gouvernant la détermination du bénéfice imposable

452 Elles calquent les règles applicables aux BIC, en les simplifiant pour tenir compte du caractère plus rudimentaire de l'activité, notamment de l'absence quasi-totale d'achats, de stocks et de ventes de produits. Les régimes sont les suivants : d'un côté coexistent deux régimes, de la déclaration contrôlée (1) et des micro-entreprises (2), mais le législateur a considéré que nombre des professions de la catégorie devaient pouvoir opter pour le régime des traitements et salaires à partir du moment où leurs revenus étaient déclarés par des tiers intéressés agissant comme des employeurs : cas des agents généraux d'assurances et des écrivains et compositeurs (v. ss 231). Le caractère libéral, donc individualiste, imprime par conséquent sa marque aux régimes d'imposition.

1. Le régime de la déclaration contrôlée

453 Le régime de la déclaration contrôlée est le régime de détermination réelle des bénéficiaires, il s'applique de plein droit lorsque le montant annuel des recettes, hors TVA, excède 33 100 euros. Les recettes et les dépenses y sont déterminées selon les règles de la comptabilité de caisse (a), à moins que le contribuable n'opte pour la comptabilité d'engagement (b).

a. La comptabilité de caisse

454 Ce principe consiste à ne retenir que les recettes effectivement encaissées et les dépenses réellement exposées. La simplicité de ce système convient à la majorité des professionnels concernés, il présente simplement le défaut de ne retracer la réalité de l'activité économique exercée qu'au travers des flux financiers encaissés et décaissés.

455 Les recettes à retenir au titre d'un exercice englobent toutes les sommes effectivement perçues au cours de celui-ci, même si elles se rapportent à des prestations effectuées au cours d'une année précédente ou à des prestations futures (cas des provisions sur honoraires). En revanche le professionnel libéral n'inclut pas dans ses recettes les débours – c'est-à-dire les remboursements de frais à l'euro près exposés pour le compte de ses clients – ni les rétro-

cessions d'honoraires effectuées au profit de confrères qui l'ont aidé dans l'accomplissement de son activité professionnelle.

- 456 Les charges déductibles correspondent aux dépenses effectivement exposées pour l'exercice de la profession, elles sont classées par l'article 93 du CGI selon la même typologie que celle en vigueur pour les BIC (v. ss 342) ; elles incluent l'amortissement des immobilisations, en revanche le contribuable ne peut pas constituer de provisions (CE 9 juill. 1980, n° 11847, *Dr. fisc.* 1980, n° 48, comm. 2453, concl. J.-F. Verny) dont la logique est incompatible avec celle de la comptabilité de caisse : la provision est destinée à faire face à une perte que des événements en cours rendent probable, alors que la comptabilité de caisse ne retrace que des recettes réellement perçues, par conséquent la créance douteuse n'aura pas à être provisionnée puisqu'elle n'aura même pas été enregistrée en recettes.
- 457 L'ensemble est simple à tenir et la loi n'exige du contribuable BNC que la tenue de deux documents : un livre-journal, qui retrace au jour le jour chaque recette perçue et chaque dépense exposée, et un registre des immobilisations qui fait notamment apparaître les amortissements pratiqués. La présentation d'un bilan n'est pas exigée.

Le contribuable remplit une déclaration catégorielle n° 2035 qui retrace les résultats de l'année et dont il reporte la synthèse sur sa déclaration globale de revenu. Si cette synthèse fait apparaître un déficit, celui-ci est imputable sur le revenu global du foyer fiscal, dans la mesure où il s'agit du déficit d'une activité professionnelle (v. ss 745) ; si ce revenu est insuffisant, l'excédent du déficit BNC pourra être reporté sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième inclusivement.

b. La comptabilité d'engagement

- 458 L'option pour la comptabilité d'engagement transpose exactement les règles des BIC (v. ss 302) puisque le professionnel libéral enregistrera ses créances acquises et ses dettes certaines. Une fois exercée, l'option est renouvelable par tacite reconduction. Elle reste valable tant qu'elle n'est pas dénoncée par le contribuable. Si sa trésorerie n'est pas obérée par le caractère erratique de ses

recettes, la gestion de son entreprise y gagnera en clarté. Avec l'ouverture de cette option, la loi montre la faiblesse de l'écart qui sépare aujourd'hui les entreprises libérales modernes des entreprises commerciales. Mais elles cohabitent avec des confrères de dimensions beaucoup plus modestes, qui se satisfont d'un régime de micro-entreprise.

2. Le régime des micro-entreprises

- 459** Le régime des micro-entreprises a été voulu par le législateur pour encourager le développement d'activités d'ampleur limitée, souvent accessoires à une activité salariée. Il s'applique lorsque le montant annuel hors taxes d'une telle activité n'excède pas 33 100 euros. Le contribuable n'est pas astreint à remplir une déclaration spéciale, il se borne à inscrire sur la déclaration de son revenu global le montant de ses recettes, l'administration fiscale déduira automatiquement 34 % de frais professionnels avec un minimum de 305 euros, et aucune TVA ne sera due. Le bénéficiaire imposable est donc égal à 66 % des recettes. Sur option, le contribuable relevant du régime des micro-entreprises peut se placer sous le régime de la déclaration contrôlée. L'option, valable deux ans, est renouvelable tacitement pour la même durée. Elle peut être favorable au contribuable lorsque ses charges réelles dépassent 34 % de son revenu. La loi exclut du bénéfice du régime déclaratif spécial certaines professions, tels les officiers publics et ministériels, les opérateurs sur marchés à terme et les personnes qui, réalisant dans une même entreprise des recettes non commerciales et des recettes commerciales, ont opté pour l'imposition de leurs recettes commerciales sous un régime réel d'imposition.

Bibliographie

- ALCADE (Francis), *La profession libérale en droit fiscal*, Litec, 1984, 359 p.
- AUSTRY (Stéphane), « BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession », *RJF* 1997, n° 1, p. 3 à 8.
- BONNET (André), « La détermination de l'actif professionnel des entreprises non commerciales », *Dr. fisc.* 1987, n° 14, p. 436 à 441.

- CHEVALIER (Jean-Pierre) et DIEMER (Jacques), « Deux scénarios du futur. Réflexions sur l'évolution des BNC », *RF compt.* 1993, n° 244, p. 68 à 75.
- COZIAN (Maurice), « Déductibilité des intérêts des emprunts professionnels », *BF Lefebvre* 1994, n° 2, p. 70 à 73.
- COZIAN (Maurice) « Le fisc et le voleur », *BF Lefebvre* 2000, n° 3, p. 151 à 153.
- FLECHEUX (Georges), « La spécificité de la fiscalité de l'avocat », *RFFP* 1991, n° 37, p. 41 à 46.
- FONTERS (Jean-Louis) et MAILLOT (Didier), *La fiscalité des professions libérales*, LGDJ, 1992, 201 p.
- FOUQUET (Olivier), « Dans quelles conditions les plus-values sur titres non cotés peuvent-elles constituer des bénéfices non commerciaux ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 3, act. 15.
- LANTERI, « Y a-t-il une fiscalité des professions libérales ? », *RFFP* 1991, n° 37, p. 13.
- LE BERRE (Jean-Michel), « L'exercice en groupe et la fiscalité des professions libérales », *RFFP* 1991, n° 37, p. 33 à 40.
- MAÏA (Jean), « BNC : la distinction entre patrimoine privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », *RJF* 2001, n° 8-9, p. 703 à 711.
- MARCHESSOU (Philippe) et SCHMITT (Thierry), « Notion d'actif professionnel en matière de BNC », *Dr. fisc.* 1988, n° 52, comm. 2365.
- OLLEON (Laurent), « La Bourse et l'avis », *RJF* 12/03, p. 943 à 946.
- PLAGNET (Bernard), « L'évolution générale de la fiscalité des professions libérales », *RFFP* 1991, n° 37, p. 3 à 12.
- SAUVE (Jean-Marc), « Notion de revenu imposable dans la catégorie des BNC », *RJF* 1981, n° 5, p. 219.

§ 4. Les bénéfices agricoles

- 460 Les bénéfices agricoles ont un champ d'application relativement étendu qu'il convient de délimiter **(A)** avant d'étudier les différentes modalités qui régissent leur évaluation **(B)**.

A. La notion fiscale de bénéfice agricole

461 Selon l'article 63 du CGI « sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons paritaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes ». Cette définition mérite d'être développée, tant au regard de la nature du revenu **(1)** que de la personne réalisant les bénéfices **(2)**.

1. Le bénéfice imposable

462 En principe, sont inclus dans la catégorie des bénéfices agricoles les produits résultant de la mise en valeur de biens ruraux entendus dans un sens relativement large **(a)**. À l'inverse, certains types d'activités exercés par les agriculteurs peuvent modifier la nature de leurs revenus et les rendre imposables de ce fait dans d'autres catégories **(b)**.

a. Les revenus inclus dans la catégorie des bénéfices agricoles

463 Par-delà le critère foncier qui figure à l'article 63 du CGI le juge puis le législateur ont élargi l'activité agricole au travers de la notion de participation au cycle biologique de caractère végétal ou animal.

Entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles, d'une part, les revenus de l'exploitation et, d'autre part, les revenus de la propriété.

464 **Les revenus de l'exploitation agricole.** Les revenus de l'exploitation agricole comprennent les profits résultant pour l'exploitant, d'abord de la vente ou de la consommation de produits provenant de la culture ou de l'élevage, mais aussi issus des activités nouvelles qu'il est incité à développer pour consolider son avenir professionnel.

465 Sont considérés comme bénéfiques agricoles d'abord les bénéfices retirés de la culture de végétaux tels les céréales, betteraves à sucre, vignes, légumes, arbres fruitiers et fleurs, ainsi que les produits de tous terrains propres à la culture tels les terres, prés, vignes, vergers et jardins maraîchers.

466 Le recours à des moyens mécaniques et chimiques même considérables ne dénature pas l'activité agricole. Peu importe que les

végétaux soient soumis ou non aux conditions atmosphériques. Ainsi les cultures sous serres ou en galeries souterraines pour les champignons sont agricoles. Il en va de même des cultures hors sol réalisées dans des forceries ou sur des clayettes mobiles.

- 467** D'un autre côté, l'article 63 du CGI rattache à des activités agricoles les exploitations forestières (même s'il s'agit seulement de coupes de bois sur pied), celle des marais salants et les activités des obtenteurs de nouvelles variétés végétales.
- 468** S'agissant de la vente d'herbe sur pied, elle constitue non pas une location (imposable dans la catégorie des revenus fonciers) mais un mode d'exploitation agricole.
- 469** L'article 63, alinéa 5, du CGI étend la définition des bénéfices agricoles aux « revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issus de produits ou sous-produits de l'exploitation. Il en va de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole »
- 470** Le développement des sources renouvelables d'énergie électrique a conduit le législateur à prendre en compte les recettes issues de la production d'électricité éolienne et photovoltaïque. Les recettes provenant de cette activité peuvent être rattachées aux bénéfices agricoles, dans la mesure où elles n'excèdent ni 50 % des recettes agricoles ni 100 000 euros (CGI, art. 75 A).
- 471** Les profits des éleveurs d'animaux de toutes espèces sont des bénéfices agricoles. De même, en vertu de l'article 63 du CGI, les revenus provenant des activités de centres équestres et des entraînements de chevaux de course sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.
- 472** L'élevage des animaux constitue une activité agricole même si, pour les nourrir, l'éleveur n'utilise pas ou utilise peu les produits de son exploitation.
- 473** Aux activités d'élevage proprement dites doivent être rattachées les activités d'aviculteurs, d'apiculteurs, d'ostréiculteurs et de pisciculteurs.
- 474** Enfin, qu'ils proviennent de la culture ou de l'élevage, les produits qui ne sont pas vendus mais consommés par l'exploitant sont imposables même si l'activité agricole de l'exploitant n'est pas

exercée à titre principal et si les produits de la récolte sont uniquement affectés à la consommation familiale de l'intéressé. Ainsi jugé par le Conseil d'État (CE 25 nov. 1966, n° 64.893, *Dupont, Lebon* 1967. 17) à propos d'un contribuable qui affectait exclusivement à sa propre consommation et à celle de sa famille la totalité de la récolte de sa vigne.

- 475 Les revenus de la propriété.** Lorsque l'exploitation des biens ruraux est le fait de leur propriétaire les revenus imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles comprennent non seulement le produit de l'exploitation proprement dite mais également la rémunération du capital foncier ou rente du sol ainsi que, sous certaines conditions, les revenus accessoires.
- 476** La rente du sol et le bénéfice d'exploitation ne sont pas distingués et sont imposés dans la même catégorie des bénéfiques agricoles lorsque l'exploitation est assurée par le propriétaire foncier. Au contraire, lorsque le propriétaire donne ses biens à ferme, les produits qu'il en retire (loyers) sont regardés comme des revenus de son capital foncier et imposés en son nom dans la catégorie des revenus fonciers. Dans ce cas, le bénéfice agricole proprement dit c'est-à-dire le bénéfice de l'exploitation à l'exclusion de la rente du sol, est imposé au nom du fermier (v. ss 490).
- 477** Les revenus accessoires que les propriétaires exploitants peuvent percevoir en plus de leurs revenus agricoles proprement dits trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit : tels les produits de la location du droit d'affichage, du droit de chasse, etc.
- 478** Les modalités de taxation de ces revenus accessoires dépendent de leur régime d'imposition (v. ss 494). Si l'exploitation agricole est soumise au régime du micro-BA les revenus accessoires constituent des revenus distincts du bénéfice agricole et sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. En cas d'imposition à un régime réel, il convient de distinguer suivant que les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant ou qu'elles sont inscrites à l'actif de l'entreprise. Dans le premier cas, les revenus accessoires sont imposés en tant que revenus fonciers, dans le second cas ils sont imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles.

b. Les revenus exclus des bénéfiques agricoles

- 479** Certains profits procurés par l'exploitation de biens ruraux ne sont pas nécessairement classés dans la catégorie des bénéfiques agricoles. Il en va ainsi lorsque l'activité agricole ne constitue que le prolongement d'une activité industrielle ou commerciale ou lorsque l'agriculteur se livre à des activités ne relevant pas de l'agriculture.
- 480** **Activités agricoles constituant le prolongement d'une entreprise industrielle et commerciale.** En application de la théorie de l'accessoire posée par l'article 155 du CGI (caractère attractif de la catégorie des BIC, v. ss 284) les produits retirés d'activités de nature purement agricole sont imposés au titre des BIC lorsque les opérations ainsi réalisées apparaissent comme l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale. On le sait, la mise en œuvre de l'article 155 est toutefois subordonnée à la double condition que l'activité commerciale soit prépondérante par rapport à l'activité agricole et qu'existent des liens étroits entre les deux activités. Ainsi, à titre d'exemple, sera imposé dans la catégorie des BIC un négociant en bestiaux qui dispose d'une exploitation agricole dans laquelle il élève des animaux destinés à être revendus (CE 4 juill. 1979, n° 99665, *RJF* 1979, n° 10, n° 564).
- 481** **Activités extra-agricoles.** Les revenus provenant d'opérations qui ne se situent pas dans le prolongement normal de l'agriculture sont imposés dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité dont ces opérations relèvent, dès lors que l'activité agricole du contribuable est prédominante ou nettement distincte. Il en va ainsi dans quatre hypothèses :
- 482** L'exploitant ne se borne pas à la vente de produits provenant de son exploitation. Lorsque des agriculteurs vendent en même temps que les produits de leur propre exploitation, des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers relèvent de la catégorie des BIC. Ainsi, l'agriculteur qui achète du lait pour compléter sa production est assujéti à l'impôt dans la catégorie des bénéfiques agricoles pour les revenus provenant de son exploitation proprement dite et dans la catégorie des BIC pour les profits réalisés sur la vente des produits achetés.

- 483** De même, un exploitant qui vend des céréales destinées à la nourriture des chevaux appartenant à une association hippique relève de la catégorie des BIC dès lors que ces céréales ont été acquises auprès de tiers et que le traitement apporté à ces céréales en vue d'améliorer leur pouvoir nutritif ne constitue pas une opération liée au cycle biologique de la plante (CE 13 déc. 1982, n° 27955, *Dr. fisc.* 1983, n° 40, comm. 2121, avec extraits des conclusions de M. Bissara).
- 484** L'exploitant ne vend que des produits de son exploitation mais utilise à cet effet des procédés commerciaux. Les profits que les agriculteurs retirent de la vente des produits de leurs récoltes doivent être assujettis à l'impôt dans la catégorie des BIC lorsque les ventes sont réalisées dans une installation commerciale permanente agencée pour la vente au détail ou à l'aide d'un personnel spécialisé. Il en va ainsi, par exemple, de l'exploitation d'un bar-dégustation par un viticulteur qui y vend sa récolte. À l'inverse, si les agriculteurs vendent les produits de leur exploitation sans disposer d'une installation permanente de vente, les profits relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles. Il en va ainsi des ventes sur les marchés ou en bordure de route. Dans la mesure où l'agriculteur est soumis à l'évaluation micro-BA la distorsion de concurrence avec le marchand de primeurs, par exemple, qui paie BIC et contribution économique territoriale, peut être importante.
- 485** L'exploitant procède à la transformation de produits agricoles. Les profits réalisés par les agriculteurs transformant leur production constituent des BIC lorsque ces opérations de transformation ne peuvent être considérées comme l'accessoire ou le prolongement normal de l'exploitation agricole. Il en va ainsi quand les produits obtenus ne sont pas destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou ne peuvent être utilisés à titre de matière première dans l'agriculture ou l'industrie.
- 486** L'exploitant réalise des opérations qui ne se rattachent pas à la vente de produits récoltés. Il advient que les exploitants agricoles outre les ventes directes des produits de la ferme fournissent à des citadins moyennant rétribution des prestations telles que logement, nourriture, admission à la table d'hôte, etc. Les profits que l'agriculteur tire de cette activité sont imposés au titre des BIC.

Entrent dans la même catégorie les locations de gîtes ruraux (pour les modalités d'imposition v. ss 564). De même les profits provenant d'opérations de pension ou de gardiennage d'animaux, et la location de taureaux à des organisations de spectacles ainsi que la location de chevaux relèvent en principe des BIC. À l'inverse, relève, en principe, des BNC l'entraînement des chevaux en vue de les préparer à des courses.

Il convient toutefois de noter que les revenus qui sont tirés de ces activités accessoires, dans l'hypothèse de l'imposition du bénéfice réel, peuvent être compris dans les bénéfices agricoles, à la condition que leur montant global n'excède ni 30 % du chiffre d'affaires global ni 50 000 euros (CGI, art. 75).

2. Les personnes imposables

487 Les bénéfices de l'exploitation agricole sont imposés au nom de l'exploitant. Il en résulte que ces bénéfices ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que dans l'hypothèse où l'exploitant est une personne physique (**a**), un groupement, une association ou une société non passible de l'impôt sur les sociétés et n'ayant pas opté pour cet impôt (**b**). Dans le cas contraire, les bénéfices de l'exploitation agricole sont, bien entendu, soumis à l'impôt sur les sociétés.

a. Les exploitants individuels

488 Les profits réalisés par les exploitants individuels qui mettent en valeur des biens ruraux ont le caractère de bénéfices agricoles. Quatre modes d'exploitation peuvent être distingués.

489 Le propriétaire exploitant. Si le propriétaire exploite lui-même ses biens ruraux, les revenus imposables comprennent outre le bénéfice de l'exploitation, les revenus du capital foncier ou rente du sol auxquels s'ajouteront éventuellement les revenus accessoires (v. ss 475). Depuis 1971, les revenus correspondant aux bâtiments d'habitation de l'exploitant sont exonérés de l'impôt, à l'instar du propriétaire se réservant la jouissance de son logement (v. ss 572). Ceci peut présenter un désavantage en cas de soumission au régime du bénéfice réel, car il n'est pas possible de déduire les charges immobilières, frais de réparation et amortissements des locaux d'habitation.

- 490 Le fermier.** En sa qualité d'exploitant, le fermier est imposable à raison des profits qu'il retire de l'exploitation, le propriétaire étant, de son côté, imposable au titre des revenus fonciers pour les fermages qu'il perçoit.
- 491 Le métayer.** Le métayer partage les fruits et produits avec le propriétaire. Chacun est dès lors imposé pour sa quote-part du bénéfice global comprenant le résultat de l'exploitation et le revenu du capital foncier en conformité avec les usages locaux (CGI, art. 77).
- 492 L'exploitant travaillant avec ses enfants majeurs.** Lorsque l'ascendant et ses enfants sont copropriétaires indivis de la propriété exploitée en commun, l'exploitation est réputée faite en association et chacun des intéressés est imposé séparément pour la part lui revenant dans le bénéfice de l'exploitation commune. Dans le cas contraire, c'est en principe l'ascendant qui est soumis à l'impôt sur la totalité des bénéfices de l'exploitation. Il n'en est autrement que s'il est établi que les enfants majeurs non rémunérés par un salaire, participent effectivement à la gestion et aux risques de l'exploitation (société de fait).

b. Les sociétés et groupements divers

- 493** Chacun des associés ou chaque membre participant des sociétés de personnes et assimilées exerçant une activité agricole n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société ou le groupement. Sont notamment concernés les associés des groupements fonciers agricoles (GFA) des groupements forestiers, des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), des sociétés civiles agricoles, et des groupements forestiers ruraux.

B. L'évaluation des bénéficiaires agricoles

- 494** Existence de deux modalités d'évaluation : le régime de l'évaluation réelle (1) et le régime des micro-exploitations agricoles dit micro-BA (2) qui a remplacé l'évaluation forfaitaire à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016 (CGI, art. 64 bis nouveau).

1. L'évaluation réelle

495 Elle se décompose en évaluation réelle normale (a) et en évaluation réelle simplifiée (b).

a. L'évaluation réelle normale

496 On étudiera successivement son champ d'application 1) et la détermination du bénéfice 2).

1) Le champ d'application de l'évaluation réelle normale

497 Les agriculteurs relèvent de l'évaluation réelle soit parce que leurs exploitations encaissent des recettes supérieures à un certain montant soit parce qu'ils ont opté en ce sens.

498 **L'évaluation réelle normale par franchissement d'un certain seuil de recettes.** Lorsque les recettes d'un exploitant agricole dépassent une moyenne annuelle de 350 000 euros, mesurée sur deux années consécutives, l'intéressé est obligatoirement imposé d'après son bénéfice réel à compter de la première année suivant la période biennale considérée. Ainsi l'agriculteur encaissant des recettes de 340 000 euros en 2016 et de 370 000 euros en 2017 sera soumis à l'évaluation réelle normale à partir du 1^{er} janvier 2017.

499 **L'évaluation réelle normale sur option.** Les exploitants agricoles relevant de l'évaluation réelle simplifiée peuvent opter pour l'évaluation réelle normale. La période couverte par l'option initiale est de cinq ans. Durant ces cinq ans l'option est irrévocable et se reconduit tacitement par périodes successives et irrévocables de cinq ans.

2) La détermination du bénéfice réel

500 L'évaluation réelle normale se rapproche étroitement de celle applicable en matière de bénéfices industriels et commerciaux. C'est ainsi que les agriculteurs relevant de ce régime doivent tenir une comptabilité de leurs opérations, avec enregistrement des créances acquises et des dépenses engagées et non pas seulement des recettes et des décaissements. Le bénéfice annuel est égal à l'excédent des produits sur les charges. Celles-ci comprennent, comme en matière industrielle et commerciale, les frais généraux, les provisions et les amortissements. Les conditions générales de déductibilité des provisions et amortissements sont les mêmes

qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sous réserve de quelques règles spéciales, tenant par exemple à l'amortissement du cheptel.

Les agriculteurs doivent souscrire chaque année avant le 1^{er} mars une déclaration de résultats de l'année précédente accompagnée des pièces prévues à l'article 53 A du CGI (v. ss 323). Depuis le 1^{er} janvier 2015, la déclaration doit être déposée par voie électronique.

- 501** Mais plusieurs dispositions particulières ont été prévues en leur faveur pour tenir compte des contraintes et des caractéristiques particulières de la production agricole et qui résident notamment dans le faible niveau du chiffre d'affaires par rapport au capital investi, à l'importance inhabituelle des éléments non amortissables et à la forte irrégularité des résultats (CGI, art. 72, I, al. 2 à 4°).
- 502** Ces particularités, qui ont été précisées et développées par la loi de modernisation de l'agriculture du 1^{er} février 1995, se rapportent notamment à la déduction accélérée des intérêts de certains emprunts, au régime spécial d'évaluation des stocks à rotation lente, à la déduction pour financement des stocks ou des immobilisations et à l'apport en société d'une exploitation individuelle.
- 503** Contrairement au cas des bénéfices industriels et commerciaux, la liberté d'inscription au bilan est limitée. Les immeubles bâtis ou non bâtis appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan. Toutefois, l'exploitant peut demander de conserver les terres (CGI, art. 38 *sexdecies* D de l'annexe III) dans son patrimoine privé. L'option vaut pour quinze ans et se renouvelle tacitement, sauf renonciation expresse au terme de la période concernée (CE 26 sept. 2011, n° 340246, *Min. c/ M. Biestel*, *Dr. fisc.* 2012, n° 24, comm. 334). Cette option est une décision de gestion, formulée de façon expresse et qui ne saurait découler d'une attitude implicite, résultant de la non-inscription des terres à l'actif (CE 17 mai 1991 ; *Mme Chenuault*, *Dr. fisc.* 1991, n° 39, comm. 1609, concl. Arrighi de Casanova).
- 504** D'un autre côté, pour tenir compte de l'irrégularité des revenus, l'exploitant peut opter pour le système dit de la moyenne triennale

similaire à celui prévu par l'article 100 *bis* du CGI applicable aux auteurs et aux écrivains (CGI, art. 75-0 B). L'impôt est établi sur la moyenne des bénéficiaires agricoles d'une année considérée et des deux années précédentes. L'option pour ce système ne peut être formulée avant la troisième année d'application du régime réel et présente un caractère irrévocable.

b. L'évaluation réelle simplifiée

505 Instituée par la loi du 28 avril 1976, l'évaluation réelle simplifiée constitue une transposition de celle mise en place à partir de 1970 pour les entreprises industrielles et commerciales.

1) Le champ d'application de l'évaluation réelle simplifiée

506 L'évaluation réelle simplifiée s'applique aux exploitations agricoles soit de plein droit soit sur option. Elle s'applique de plein droit aux exploitants dont les recettes annuelles moyennes calculées sur deux années consécutives sont comprises entre 82 200 euros et 350 000 euros. Peuvent s'y soumettre, sur option, les exploitants normalement placés sous le régime du micro-BA.

507 Cette option s'explique par le fait que l'agriculteur soumis au régime du micro-BA peut avoir intérêt à y renoncer. C'est le cas tout d'abord lorsqu'il est en mesure de justifier, grâce à une comptabilité régulière, d'un résultat inférieur à celui qui résulterait du régime du micro-BA. Mais surtout, l'option présente un grand intérêt lorsque le contribuable doit supporter des frais importants pour la réparation ou l'amélioration de ses installations – ou lorsque réalisant un gros effort d'équipement il a des charges d'amortissement élevées. Ces situations peuvent conduire à un résultat réel déficitaire, avec tous les avantages que cela comporte : non-imposition au titre de la catégorie de revenu, imputation du déficit sur d'autres revenus soit de l'exercice en cours soit des exercices suivants.

508 À noter que les deux catégories de contribuables soumis à l'évaluation réelle simplifiée, soit de plein droit soit sur option, ont la possibilité d'opter pour l'évaluation réelle normale.

2) La détermination du bénéfice réel simplifié

509 Le régime du bénéfice réel simplifié a été mis en place pour inciter l'exploitant agricole à renoncer au micro-BA et à se doter d'une comptabilité afin de pouvoir mieux gérer son entreprise.

- 510** Le régime simplifié est un régime réel, ce qui a pour conséquence que le bénéfice est déterminé selon les règles similaires à celles applicables au réel normal, avec toutefois des allègements sensibles. C'est ainsi que les obligations déclaratives sont réduites : les agriculteurs sont tenus à une déclaration comportant un compte simplifié, un tableau des immobilisations et des amortissements ainsi qu'un bilan abrégé. Ils doivent également tenir à la disposition de l'administration le livre journal enregistrant le détail des recettes et des dépenses. En revanche, les contribuables n'ont pas à présenter les documents prévus à l'article 53 A du CGI (v. ss 324).
- 511** Pour ce qui est de la détermination du bénéfice, il n'est pas tenu compte des créances et des dettes mais des recettes effectivement encaissées et des dépenses réellement payées durant l'exercice considéré. Il est tenu compte des stocks mais ils sont soumis à des règles particulières d'évaluation par un système de décote.
- 512** L'évaluation réelle – normale ou simplifiée – présente deux caractéristiques par rapport au micro-BA.
- 513** D'abord, les agriculteurs soumis à l'évaluation réelle peuvent adhérer à un centre de gestion agréé (v. ss 546) et bénéficier d'une dispense de la majoration de 25 % de la base d'imposition des revenus, alors que les exploitants soumis au micro-BA subissent cette majoration.
- 514** En deuxième lieu, il est tenu compte des déficits éventuels. Mais en raison des mécanismes d'évasion fiscale que leur imputation autorisait, la déduction des déficits est moins libéralement admise qu'en matière de BIC. Le mécanisme d'évasion utilisé jusque dans les années 1960 consistait à utiliser d'anciennes fermes comme résidences secondaires. Exploitées sous le régime du bénéfice réel, leurs entretien et modernisation généraient un déficit qui venait s'imputer sur le revenu global du contribuable. Pour mettre fin à ces abus, le législateur fiscal est intervenu en prévoyant que le déficit agricole n'est pas imputable sur le revenu global lorsque les autres revenus du contribuable dépassent 107 718 euros s'agissant de l'année 2016. Si tel est le cas, il n'est reportable que sur les bénéfices agricoles des six années qui suivent. Le déficit provenant

de l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne ne peut pas être imputé sur le revenu global (CGI, art. 75 A, al. 3).

2. Le micro-BA

- 515** Le régime du forfait agricole est remplacé par le régime micro-BA. Ce régime s'applique aux exploitants dont la moyenne des recettes hors taxes sur trois années n'excède pas 82 200 euros. Le bénéfice imposable est égal à la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, diminuée d'un abattement de 87 % qui ne peut être inférieur à 305 euros. Les contribuables déclarent chaque année leurs recettes sur leur déclaration de revenu comportant les recettes de l'année d'imposition, les recettes de l'année précédente et les plus-values ou moins-values réalisées ou subies au cours de l'année.

Des exploitations sont exclues du micro-BA, et relèvent obligatoirement du régime réel d'imposition. Il en va ainsi, entre autres, des exploitants qui effectuent des opérations commerciales sur des animaux de boucherie ou de charcuterie. Il en va de même pour les exploitants imposables selon un régime réel pour les bénéfiques (BIC, BNC) autres que ceux provenant de leur activité agricole.

Sur option les contribuables peuvent se placer sous le régime de la déclaration contrôlée.

- 516** De façon plus générale, le monde agricole s'est vu accorder un certain nombre de mesures de faveur. On retiendra les plus significatives.
- 517** Les jeunes agriculteurs peuvent bénéficier d'un abattement de 50 % sur les bénéfices de leurs soixante premiers mois d'activité. Lorsqu'ils perçoivent la dotation d'installation ou des prêts à moyen terme spéciaux l'abattement est de 100 % (CGI, art. 73 B).
- 518** Les exploitants agricoles ont la faculté de constituer en franchise d'impôt une déduction pour aléas et une déduction pour investissement, dans la double limite de 27 000 euros et du bénéfice imposable (CGI, art. 72 D, D bis et D ter).
- 519** Pour permettre aux agriculteurs de prendre des vacances, un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu pour prendre un

remplaçant salarié est prévu. Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des dépenses de personnel dans la limite de 14 jours de remplacement pour congé (CGI, art. 200 *undecies*).

- 520 Soucieux de développer l'agriculture biologique, le législateur a prévu, de 2011 à 2017, l'octroi d'un régime de crédit d'impôt. Si 40 % au moins des recettes de l'entreprise agricole proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique, au sens communautaire et national du terme, elle bénéficie alors d'un crédit d'impôt égal à 2 500 euros pour chacune de ces années ; si l'entreprise perçoit une aide à la production biologique, le total des aides et du crédit d'impôt ne peut alors excéder 4 000 euros. Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise a rempli les conditions légales de son octroi ; son éventuel excédent est restitué (CGI, art. 244 *quater* L, 199 *ter* K et 220 M).

Bibliographie

- GIZARD (Marc), *Droit et fiscalité forestiers*, PUF, 1996, 480 p.
- ISAIA (Henri), MARTIN (Gilles-J.) et SPINDLER (Jacques), « Fiscalité et agriculture. Réflexions sur l'évolution récente de la jurisprudence fiscale des juridictions administratives en matière agricole », *RFFP* 1991, n° 36, p. 103 à 121.
- MADIGNIER (Michel-Pierre), *Fiscalité agricole et viticole approfondie*, Litec, 2^e éd., 2009, 688 p.
- MIGNON (Emmanuelle), « Que reste-t-il du principe de la transparence fiscale des GAEC », *RJF* 2000, n° 4, p. 295 à 297.
- NONCIAUX (Bernard), « Les options fiscales en agriculture », *RF compt.* 2000, n° 318, p. 12.
- TUROT (Jérôme), « La notion d'activité agricole. L'agriculture gagne du terrain », *RJF* 1989, n° 1, p. 3.

§ 5. Les dispositions communes aux bénéfiques industriels et commerciaux, aux bénéfiques non commerciaux et aux bénéfiques agricoles

521 Les trois catégories de revenus professionnels sont envisagées comme un ensemble homogène pour un certain nombre de régimes, dont les caractéristiques essentielles seront communes aux trois : le législateur a édicté deux régimes communs, celui des plus-values et moins-values professionnelles (**A**), celui des centres et associations de gestion agréés pour la déclaration du revenu (**B**), tandis que le juge de l'impôt a élaboré pour ces catégories de revenus la théorie des erreurs et décisions de gestion (**C**) et celle de l'acte anormal de gestion (**D**).

A. Le régime des plus-values et moins-values professionnelles

- 522 Il a pour ambition d'imposer le profit exceptionnel qu'une entreprise réalise lors de la cession d'une immobilisation, c'est-à-dire d'un élément de son actif professionnel. La cession d'un instrument de travail s'effectue à un prix. Par assimilation, sont également concernés les apports en société, les échanges, les cessations d'activité mais aussi l'expropriation ou la destruction par sinistre.
- 523 Si le prix constaté alors est identique à la valeur nette comptable du bien cédé, il n'y a ni plus-value ni moins-value et aucune imposition.
- 524 Si ce prix est supérieur à la valeur nette comptable du bien cédé, l'entreprise dégage une plus-value imposable, aux termes de l'article 39 *duodecies* du CGI. Si la cession intervient peu de temps après l'acquisition de cette immobilisation, la loi présume la plus-value spéculative car une immobilisation n'a pas vocation à être revendue mais doit être utilisée longtemps par l'entreprise pour accomplir son activité. Dans ce cas la plus-value sera imposée comme un bénéfice puisqu'elle est le fruit d'une opération proche

de l'achat-revente d'une activité commerciale. En revanche c'est un régime d'imposition plus favorable qui s'appliquera à une plus-value à long terme puisque la durée de détention de l'immobilisation a été davantage conforme à une gestion normale.

- 525** Si le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable du bien cédé, l'entreprise constate une moins-value. La loi lui permet d'imputer cette moins-value sur une plus-value de même portée (court terme ou long terme) pour diminuer la base imposable.
- 526** Telles sont les grandes lignes de ce régime cohérent, qu'il ne faut pas confondre avec celui des plus-values réalisées par les particuliers (v. ss 649). Le régime d'imposition est fondé sur la distinction entre court terme **(1)** et long terme **(2)**. Le législateur a également prévu un régime d'exonération pour les petites et moyennes entreprises **(3)**.

1. Le régime des plus-values et moins-values à court terme

- 527** Le régime des plus-values et moins-values à court terme oblige le contribuable à opérer une étude d'ensemble sur l'année ou sur l'exercice : il calcule chaque plus-value **(a)** ou moins-value **(b)**, il détermine le solde net des opérations à court terme **(c)**, puis opère le traitement fiscal du solde **(d)**.

a. Le calcul de la plus-value imposable

- 528** Le calcul de la plus-value imposable prend en compte la plus-value réalisée, par opposition aux plus-values simplement latentes. La plus-value est à court terme dans deux cas :
- lorsque l'immobilisation est cédée moins de deux ans après son acquisition, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que l'immobilisation est amortissable ou ne l'est pas ;
 - de façon plus subtile, si la plus-value résulte de la cession d'une immobilisation amortissable acquise plus de deux ans auparavant ; dans ce cas la plus-value est dite à court terme jusqu'à hauteur du montant des amortissements pratiqués, pour le solde elle sera qualifiée de plus-value à long terme. Ce régime part du constat suivant : si la cession d'une immobilisation amortissable dégage une plus-value c'est parce que le second terme de la soustraction qui permet de calculer la plus-value – soit la valeur nette comptable – est trop faible par rapport à la valeur vénale de ce

bien. Si elle est trop faible c'est parce que le bien a fait l'objet d'un amortissement excessif, supérieur à la dépréciation réelle du bien. Cette part excessive d'amortissement s'est effectuée en déduction du résultat imposable, donc le Trésor public a été pénalisé. Le montant que le contribuable a ainsi éludé en impôt au fil des années sera repris par la qualification à court terme de la plus-value correspondant au montant des amortissements pratiqués, puisqu'elle sera alors imposée comme du bénéfice.

529 Exemple

Ainsi, pour une machine amortissable sur cinq ans que l'entreprise revend au bout de trois ans, la plus-value sera décomptée comme suit :

- prix d'acquisition 60 000
- total des amortissements pratiqués 5 900
- d'où une valeur comptable nette de 54 100
- si le prix de revente est de 65 000
- la plus-value réalisée sera de 10 900 (65 000 - 54 100)
- * soit 5 900 à court terme (montant des amortissements pratiqués).
- * et 5 000 à long terme.

b. La détermination de la moins-value

- 530 Elle n'est que partiellement symétrique ; certes, elle sera à court terme lorsqu'elle est constatée à l'occasion de la cession d'une immobilisation non amortissable réalisée moins de deux ans après son acquisition. Mais si la cession porte sur une immobilisation amortissable la moins-value sera toujours à court terme, quelle qu'ait été la durée de détention. L'explication de ce régime de faveur (une moins-value à court terme se compense avec une plus-value à court terme) réutilise le raisonnement précédent : si la cession d'une immobilisation amortissable dégage une moins-value, c'est en raison d'une insuffisance d'amortissement de celle-ci (la valeur résiduelle comptable était trop élevée puisqu'elle fut supérieure au prix de cession). L'entrepreneur s'étant ainsi pénalisé, puisqu'il n'a pas diminué son résultat imposable d'annuités d'amortissement suffisantes, ne doit pas être pénalisé

une seconde fois pour les mêmes causes, par conséquent la moins-value bénéficiera d'une qualification fiscale favorable.

c. La détermination du solde net de la plus-value

- 531 Elle s'effectue à la clôture de l'année ou de l'exercice : le contribuable fait masse de toutes les plus-values et moins-values à court terme constatées à l'occasion de la cession d'immobilisations, et dégage un solde.

d. Le traitement fiscal du solde annuel

- 532 Le traitement fiscal du solde annuel est en forme d'alternative : ou bien ce solde est une plus-value nette à court terme, dans ce cas il est ajouté au bénéfice imposable de l'exercice, avec possibilité d'étalement sur trois ans ; ou bien ce solde est une moins-value nette à court terme, et elle s'imputera sur le bénéfice imposable, à défaut elle sera considérée comme un déficit catégoriel, imputable ou reportable dans les conditions de droit commun.

2. Le régime des plus-values et moins-values à long terme

Il emprunte les mêmes étapes. Une fois définies (a), ces plus et moins-values doivent être compensées (b) et leur solde fait l'objet d'un traitement fiscal différencié selon qu'il s'agit d'une plus-value (c) ou d'une moins-value (d) à long terme.

a. Définitions

- 533 La plus-value est à long terme lorsque l'immobilisation non amortissable est cédée plus de deux ans après son acquisition ; lorsque l'immobilisation est amortissable c'est uniquement la part excédant le montant des amortissements pratiqués sur cette immobilisation qui sera qualifiée de plus-value à long terme.
- 534 La moins-value est à long terme uniquement lorsque la cession porte sur une immobilisation non amortissable, cédée plus de deux ans après son acquisition.

b. Compensation

- 535 Le contribuable doit procéder à une compensation générale des plus-values et des moins-values à long terme réalisées au cours de l'année ou de l'exercice.

c. Le régime applicable à la plus-value à long terme

- 536 Si le fruit de la compensation est une plus-value nette à long terme, elle est taxée au taux réduit de 16 % ; l'ajout des imposi-

tions additionnelles (prélèvement social de 4,5 %, contributions additionnelles de 0,3 % et 2 %, CSG de 8,2 % et CRDS de 0,5 %) porte le taux effectif à 31,5 %.

- 537** Pour un contribuable soumis à l'imposition sur les sociétés (v. ss 851), le champ d'application de ce régime est limité au résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevet. Pour les dividendes reçus des sociétés de capital-risque, le taux d'imposition est de 15 %, auquel s'ajoute la contribution sociale de 3,3 %.
- 538** S'il en a l'opportunité, le contribuable peut compenser cette plus-value à long terme avec la moins-value à long terme subie au cours des dix années ou exercices précédents.

d. Le régime applicable à la moins-value à long terme

- 539** Si le fruit de la compensation est une moins-value nette à long terme celle-ci ne peut qu'être imputée sur les plus-values à long terme des dix années ou exercices suivants. Toutefois, si l'entreprise cesse son activité le solde de moins-value à long terme pourra être imputé sur le dernier bénéfice, mais en respectant le rapport entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et celui du bénéfice : par exemple 16/33,33 si le contribuable est assujéti à l'impôt sur les sociétés.

3. Le régime d'exonération des moyennes et petites entreprises

- 540** Les petites entreprises bénéficient de différents régimes d'exonération. Le régime d'exonération générale de leurs plus-values professionnelles (CGI, art. 151 *septies*) s'applique à un exploitant individuel ou à une société de personnes, dont les recettes hors taxes n'excèdent pas :

- 250 000 euros HT pour les entreprises industrielles et commerciales de vente de marchandises et de fourniture de logements ainsi que les entreprises agricoles et,
- 90 000 euros HT pour les entreprises de prestations de services relevant des BIC et pour les titulaires de bénéfices non commerciaux.

L'exonération est partielle lorsque leurs recettes excèdent ces seuils sans dépasser respectivement 350 000 euros et 126 000 euros.

4. Les régimes de faveur gouvernant la transmission d'entreprises

- 541** Le départ en retraite d'une génération a incité le législateur à multiplier les régimes d'exonération ou de report d'imposition en faveur des plus-values constatées lors des opérations de transmission de PME, ceci dans le dessein de faciliter les transmissions et préserver la pérennité de ces entreprises. Quatre régimes coexistent aujourd'hui.
- 542** Aux termes de l'article 151 *septies* A du CGI, sont ainsi exonérées les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une PME soumise à l'impôt sur le revenu, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Le cédant doit se retirer de la direction dans les deux ans précédant ou suivant la cession, et ne pas détenir plus de 50 % du capital ou des droits de vote dans l'entreprise. L'article 238 *quindecies* organise l'exonération de toutes les plus-values (à court terme et à long terme) sur les transmissions, à titre onéreux ou à titre gratuit, des entreprises individuelles ou d'une branche complète d'activité ayant plus de cinq ans d'âge. L'exonération est totale si la valeur des éléments transmis est inférieure à 300 000 euros. Elle est partielle et dégressive lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 et 500 000 euros. Dans tous les cas, le cédant ne doit pas posséder le contrôle de l'entreprise cessionnaire.
- 543** Aux termes de l'article 151 *octies*, l'exploitant qui apporte son entreprise individuelle en société a la possibilité d'opter pour un régime de report de taxation des plus-values constatées à cette occasion. L'apport doit porter sur l'entreprise individuelle ou sur une branche d'activité, à l'exclusion le cas échéant des immeubles affectés à l'exploitation, à la condition toutefois que ces derniers soient mis à la disposition de la société dans le cadre d'un bail d'une durée minimale de neuf ans. La rémunération de l'apport doit être constituée exclusivement d'actions ou de parts sociales correspondant à la valeur réelle de l'ensemble des éléments d'actifs immobilisés. L'imposition de la plus-value est alors reportée jusqu'à la cession des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou de la cession par la société des biens concernés. Les plus-values sur éléments amortissables ne seront pas imposées au nom de l'apporteur mais réintégrées dans les bénéfices de la

société bénéficiaire de l'apport et imposables au taux de droit commun. En contrepartie, la société pourra calculer les amortissements et les plus-values postérieurs d'après les nouvelles valeurs retenues lors de l'apport.

- 544 Lorsqu'un entrepreneur individuel transmet à titre gratuit son entreprise, les bénéficiaires de la transmission peuvent également opter pour un régime de report d'imposition des plus-values d'actif constatées au jour de la transmission. Ce report va se transformer en exonération définitive des plus-values si l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans par l'un des bénéficiaires de la transmission (CGI, art. 41).

Dans tous ces cas la plus-value comme la cession des parts sont toutefois soumises aux prélèvements sociaux.

La plupart de ces mesures ne peuvent pas se cumuler (v. aussi ss 1625).

- 545 Au total, l'ensemble du régime des plus-values professionnelles est cohérent, simple et rentable pour le Trésor public.

B. Les centres et les associations de gestion agréés par l'administration fiscale

- 546 La création de ces institutions, en 1976, répondait à une demande des contribuables professionnels non-salariés qui estimaient injustifié l'abattement de 20 % dont bénéficiaient alors les salariés ; ils réclamaient son abolition en faisant valoir qu'il avait perdu sa justification dans la mesure où leurs revenus étaient dorénavant aussi bien connus par l'administration que ceux des salariés. Le législateur s'est laissé convaincre, mais plutôt que d'abolir un privilège il a préféré étendre son champ d'application aux membres des catégories précitées qui consentiraient un réel effort de transparence en adhérant à l'un de ces centres (pour les BIC et les BA) ou associations (pour les BNC).

1. Statut

- 547 Statutairement un centre de gestion est une association, créée à l'initiative d'experts-comptables, de chambres de commerce ou d'organisations professionnelles légalement constituées. Chaque centre est agréé par une commission régionale. Le premier agré-

ment est délivré pour trois ans, en fonction notamment de conditions de moralité et d'effectif minimum. Les renouvellements suivants sont accordés pour six ans. En contrepartie de l'agrément le centre bénéficie de la mise à disposition d'un inspecteur des impôts, qui assurera la liaison avec son administration. Pour les contribuables BNC, ce sont des associations de gestion agréées qui assument le même rôle.

- 548** Les centres assurent une mission d'assistance qui s'exerce d'abord dans le domaine de la gestion. Le dossier de gestion remis à chaque adhérent décrit la situation économique de son entreprise au cours de l'exercice écoulé, lui fournit différents ratios de gestion ainsi qu'un tableau de financement et dresse une analyse comparative du bilan et du compte de résultat avec ceux de l'exercice précédent. La dimension pédagogique des centres est ici évidente puisqu'il s'agit clairement d'accompagner les contribuables qui passent du régime micro au réel simplifié (v. ss 320).

2. Assistance comptable

- 549** Dans le domaine comptable l'assistance porte sur la bonne tenue des documents. L'aide principale est assurée par les membres de l'Ordre des experts-comptables qui assistent leurs clients adhérents du centre, et attestent auprès de lui de la régularité du travail accompli. Lors du dépôt de la déclaration de bénéfice, le centre procédera à un examen de forme, de cohérence et de vraisemblance de celle-ci. L'examen se poursuit tout au long de l'année par échange d'informations, demandées par l'inspecteur détaché auprès du centre et renseignées par les experts-comptables qui sont à la fois membres de l'association gestionnaire du centre et prestataires auprès de leurs clients. Depuis le 1^{er} janvier 2010, le centre ou l'association ne peut plus assurer la tenue comptable des entreprises de petite taille, cette tâche devant être attribuée à des entités juridiquement distinctes.

3. Engagements du professionnel

- 550** Un contribuable ne peut adhérer à un centre de gestion que s'il s'engage à tenir une comptabilité sincère, à faire viser ses déclarations de résultats par un membre de l'Ordre des experts-comptables, et à communiquer au centre chaque année le bilan,

les comptes de résultats et les documents annexes. Il doit en outre avertir sa clientèle qu'il accepte les règlements par chèque. Le non-respect grave ou répété de ces prescriptions entraînera son exclusion par le centre, généralement à la demande de l'administration et après que l'adhérent ait été mis en mesure de présenter sa défense.

4. Un cadre protecteur

- 551 Le cadre ainsi offert au contribuable professionnel est plutôt protecteur même si corrélativement il permet à l'administration d'améliorer la qualité de ses informations et partant de son contrôle sur sa situation fiscale. Il bénéficie dorénavant d'une dispense de la majoration de 25 % applicable à la base d'imposition des revenus retenue pour le calcul de l'impôt (créée concomitamment à l'abolition de l'abattement de 20 % pour les salaires), ainsi que d'une réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion. Cette réduction est réservée aux contribuables qui ont opté pour un régime réel, alors que leur chiffre d'affaires les cantonnait dans les limites du micro-BA, du micro-BIC ou du micro-BNC. La réduction est plafonnée aux 2/3 des frais exposés, dans la limite du montant de l'impôt sur le revenu, plafonné à 915 euros.
- 552 Le juge a développé de son côté une grille commune d'analyse des comportements de l'entrepreneur.

C. La théorie des erreurs et décisions de gestion

- 553 L'influence des règles comptables sur le régime fiscal des bénéficiaires professionnels renforce le caractère intangible de la déclaration de résultat. Toutefois les erreurs commises doivent pouvoir être rectifiées, tant à l'initiative de l'administration que du contribuable, à l'intérieur du délai de reprise. Souvent le contribuable hésitera à déposer une déclaration rectificative, de peur d'éveiller les soupçons du fisc. Celui-ci procédera à la rectification des erreurs dans le cadre de son pouvoir de contrôle, mais aussi bien celles commises en défaveur du contribuable que celles commises en défaveur du Trésor.
- 554 L'erreur est une méprise, involontaire par définition, elle se caractérise par la violation d'une prescription légale ; l'archétype en est

la comptabilisation et la déduction comme charge de l'acquisition d'une immobilisation amortissable. La décision de gestion s'analyse comme le choix qu'opère le contribuable entre plusieurs solutions régulières : il décide par exemple d'amortir en linéaire une immobilisation éligible à l'amortissement dégressif. Cette possibilité de choix doit être respectée par le fisc, qui ne peut pas prétendre *a posteriori* que le contribuable aurait pu prendre une meilleure décision : la décision de gestion est respectable parce qu'elle est régulière, mais aussi parce qu'en économie néo-libérale le chef d'entreprise n'est jamais obligé de rechercher ni *a fortiori* d'obtenir le meilleur rendement de ses investissements ou de son schéma de production. En d'autres termes, le contrôle de l'administration doit être de régularité mais non d'opportunité. Au nom de la même logique la décision de gestion n'est pas seulement opposable à l'administration mais aussi au contribuable qui l'a prise, et qui ne pourra prétendre obtenir *a posteriori* sa rectification (CE 11 févr. 1994, n° 117302, *RJF* 494, n° 388).

D. L'acte anormal de gestion

555 La liberté de gestion dont bénéficie l'entrepreneur ne connaît comme limite que l'intérêt bien compris de son entreprise. L'administration redressera les conséquences d'une décision qui ne sera pas justifiée par cet objectif. La liste en est aussi ample que l'imagination des contribuables, et la jurisprudence sur la question est abondante. Elle concerne surtout les sociétés commerciales mais n'épargne pas les contribuables professionnels à l'impôt sur le revenu. Ceux-ci commettent un acte anormal de gestion chaque fois qu'ils font supporter par leur entreprise une dépense exagérée (une campagne publicitaire disproportionnée à ses moyens), qu'ils consentent un abandon de créance (c'est-à-dire une perte de recette) sans motif commercial, ou qu'ils font supporter par l'entreprise des dépenses personnelles. C'est à l'administration fiscale qu'il appartient d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal des actes de gestion, qui motive la réintégration d'une charge au bénéfice (CE 30 déc. 2002, *M. Prieur, Dr. fisc.* 2003, comm. 370). Toutefois, le juge a évolué

en faveur du contribuable, puisqu'il exclut du champ du concept l'ampleur des risques pris par l'entreprise, estimant que ceux-ci sont inhérents à sa vie même. Il exige de l'administration qu'elle apporte la preuve d'une non-conformité des décisions à l'intérêt de l'entreprise, ce qui trace un cadre plus limité aux possibilités de rectification (CE 13 juill. 2016, *SA Monte Paschi Banque*, n° 375801).

- 556 S'agissant des BNC, l'article du 93 du CGI limite sans doute de manière plus stricte la déduction des dépenses à celles nécessitées par l'exercice de la profession. Surtout, en matière de recettes, le juge donne à entendre que l'administration dispose du pouvoir de réintégrer dans les recettes imposables le montant des remises que des praticiens n'auraient pas dû consentir, en considération des usages en vigueur dans une pratique normale de leur activité (CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 350075, *M. Uguen*, *Dr. fisc.* 2014, n° 14, comm. 252, concl. V. Daumas et note M. Buchet). C'est un rapprochement vers la conception en vigueur pour les BIC.

Bibliographie

- AUSTRY (Stéphane), « Une survivance de « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs délibérées », *RJF* 1997, n° 6, p. 359 à 363.
- BEZZINA (Anne-Charlène) « Acte anormal de gestion : de quelques considérations sur l'abandon du critère du "risque excessif" », *Dr. fisc.* 2016, n° 47, comm. 598.
- BUR (Christian), *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise*, EFE, 1999, 486 p.
- BOISMAIN (Corinne), « L'acte anormal de gestion et la jurisprudence récente du Conseil d'État », *BF Lefebvre* 6/2014, p. 341 à 344.
- BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « Inapplicabilité de l'acte anormal de gestion aux BNC : qu'importe le flacon, pourvu qu'on ait l'ivresse ? », *RJF* 2014, n° 2, p. 107 et s.
- FOUQUET (Olivier) « Retour à une conception stricte de l'acte anormal de gestion », note sous CE 13 juill. 2016, n° 375801, *SA Pashi Banque*, *Dr. fisc.* 2016, n° 36, comm. 464.
- BURGUBURU (Julie), « Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ? », *RJF* 2006, p. 331 à 336.

- CHOTIN (Richard), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judicieuses*, LGDJ, 1994, 348 p.
- COLLET (Martin), « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », *Dr. fisc.* 2003, n° 14, p. 536 à 541.
- COZIAN (Maurice), « La théorie de l'acte anormal de gestion », *Deffrénois* 1994. 35829.
- COZIAN (Maurice), « Les avances sans intérêts », *JCP E* 1995. Études et chron. 508.
- COZIAN (Maurice) et BYRAMJEE (Corinne), « La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion », *Dr. fisc.* 1993, n° 43, p. 1712 à 1715.
- COZIAN (Maurice), « On ne badine pas avec des écritures comptables. La théorie des erreurs comptables délibérées », *Dr. fisc.* 1999, n° 20, p. 734 à 737.
- COZIAN (Maurice), « Financement du rachat d'entreprise : pour en finir avec un apartheid fiscal », *Dr. fisc.* 2006, n° 38, p. 1595 à 1598.
- DAUMAS (Vincent), « Sociétés de capitaux constituées en vue d'organiser la coopération entre ses associés : la jurisprudence sur l'acte anormal de gestion se raffine », *RJF* 3/2010, p. 165 à 170.
- DAVID (Cyrille), « L'acte anormal de gestion (comparaison fiscale Allemagne, France et Royaume-Uni) », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 239 à 262.
- DEBOISSY (Florence), « Fiscalité de l'entreprise indivise », *RTD com.* 2002. 560 à 576.
- DEBOISSY (Florence), « Acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique versus réalisme économique », in *Mélanges Maurice Cozian*, 2009, p. 263 à 305.
- DEDEURWAERDER (Georges), « La distinction des erreurs et des décisions de gestion. Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *Dr. fisc.* 2014, n° 44, comm. 427.
- DESQUINES (Georges), *Gestion fiscale des déficits de l'entreprise*, EFE, 2001, 282 p.
- DUHEM (Jacques) et JAMES (Michel), *Audit et gestion fiscale de l'entreprise*, EFE, 1995, 616 p.

- FOUQUET (Olivier), « L'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : la fin d'un tabou ? », *Rev. adm.* 2004, n° 341, p. 380 à 383.
- FOUQUET (Olivier), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », *Rev. adm.* 2008. 36 à 38.
- GERBINO (Elie), *L'intangibilité du bilan d'ouverture : une théorie inéquitable*, Presses universitaires du Septentrion, Villeneuve d'Ascq, 1999, 361 p.
- HUET (Jérôme), *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, 2000, 356 p.
- JADAUD (Bernard), « L'assurance décès du dirigeant d'entreprise », *Dr. et patr.* 1993, n° 10, p. 32 à 40.
- JADAUD (Bernard), « La fiscalité des plans de redressement », *LPA* 1993, n° 72, p. 25 à 32.
- LECALVEZ (Jacques), « Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel », *D.* 2000, chron. 151 à 154.
- LIGIER (Armel), *La gestion fiscale des PMI : un mythe*, LGDJ, 1988, 300 p.
- LOUIT (Christian), « Bénéfices industriels et commerciaux. Acte de gestion anormal », *J.-Cl. Impôts directs*, fasc. 226-20.
- MAUBLANC (Jean-Pierre), « La fiscalité de l'immeuble à usage professionnel », *AJDI* 1999. 23 à 39.
- PAROT (Jean-Claude), « L'imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 24, p. 867 à 874.
- PIERRE (Jean-Luc), *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels*, EFE, 2011, 5^e éd., 510 p.
- PLAGNET (Bernard), « La non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises », *BF Lefebvre* 1999, n° 11, p. 687 à 692.
- ROBEZ-MASSON (Charles), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, 503 p. (contient une importante étude de l'acte anormal de gestion).
- SAUVIGNET (X.) « Le principe de non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises existe-t-il ? » *RFPP* 2012. 239.

- SERLOOTEN (Patrick), *Fiscalité de la transmission des entreprises*, Economica, 1994, 112 p.
- SERLOOTEN (Patrick), *Fiscalité du financement des entreprises*, Economica, 1994, 112 p.
- SERLOOTEN (Patrick), « Le choix du mode de rémunération des dirigeants sociaux : critère fiscal », *Bull. July 2000*, n° 10, p. 887 à 893.
- SERLOOTEN (Patrick), « Un statut pour les entreprises en difficulté ? », *Dr. fisc.* 1999, n° 28, p. 966 à 970.
- SERLOOTEN (Patrick), « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Dr. fisc.* 2007, n° 12, étude 301.
- VARIU AUCTORES, « La responsabilité fiscale et pénale du dirigeant d'entreprises », Compte-rendu du colloque organisé par l'Université de Lyon 3 le 31 octobre 2008, *Dr. fisc.* 2009, n° 16, p. 20 à 38.
- X, « Le régime des plus-values professionnelles dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu », *BF Lefebvre* 7/04, p. 494 à 502.

SECTION 2

LES REVENUS PATRIMONIAUX

557 La loi fiscale s'intéresse ici aux revenus du capital, issus en principe d'une source qui ne s'use pas, à la différence des revenus du travail. Pour cette raison, un débat politique, rémanent mais dépourvu de médiocrité, s'interroge sur l'opportunité de les imposer plus lourdement que les revenus du travail.

Il existe deux formes de placement des capitaux. Les placements effectués dans l'immobilier génèrent des revenus fonciers (§ 1), tandis que les placements financiers génèrent des revenus de capitaux mobiliers (§ 2). Lorsque le contribuable cède un élément de son patrimoine, la plus-value qu'il réalise sera également imposée (§ 3).

§ 1. Les revenus fonciers

558 La notion fiscale de revenus fonciers **(A)** mérite d'être précisée avant de montrer comment est calculé le revenu net soumis à l'impôt **(B)**.

A. La délimitation de la catégorie des revenus fonciers

559 Cette délimitation suppose la détermination des revenus imposables dans la catégorie **(1)**, avant d'envisager les personnes passibles de l'impôt **(2)**.

1. La détermination des revenus imposables

560 En principe, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers les revenus de toute nature que le propriétaire (ou, le cas échéant, l'usufruitier) retire de la location de propriétés bâties (appartement, maison, usine) ou non bâties (terrains agricoles, carrières, mines, étangs et salines) faisant partie de son patrimoine privé. L'article 14 du CGI y inclut les revenus retirés de toutes installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions, des outillages fixés au sol à perpétuelle demeure, ainsi que des bateaux utilisés en un point fixe même s'ils sont seulement retenus par des amarres.

561 Sont également imposables la valeur des avantages en nature prévus par le contrat de bail, les dépenses incombant au bailleur qui sont mises à la charge des locataires par une stipulation contractuelle ainsi que la quote-part de l'associé dans le revenu brut des sociétés civiles immobilières. En revanche, il n'est pas tenu compte des sommes versées par le locataire au titre des charges locatives.

562 Les locations de boxes ou d'emplacement pour le garage de voitures relèvent des revenus fonciers si elles ne s'accompagnent d'aucune prestation. En revanche, si la location est assortie de certaines prestations telles que le lavage, il s'agira de bénéfices industriels et commerciaux.

563 Certains revenus tirés de propriétés bâties ou non bâties doivent être rangés dans d'autres catégories fiscales **(a)** alors que d'autres revenus sont exonérés **(b)**.

a. Les revenus imposés dans d'autres catégories

- 564** Sont imposés dans la catégorie des BIC, les revenus retirés d'un certain nombre d'immeubles, essentiellement dans trois hypothèses.
- 565** • Sont taxés dans la catégorie des BIC les revenus qui proviennent d'immeubles que le commerçant ou l'industriel a inscrits à l'actif du bilan de son entreprise. À l'inverse, s'il a conservé l'immeuble dans son patrimoine privé, le revenu sera taxé dans la catégorie des revenus fonciers. En vertu du principe de la liberté d'inscription au bilan (v. ss 288) le contribuable a donc le choix de la qualification fiscale de son revenu.
- 566** • Sont soumis aux BIC, les loyers qui, selon l'article 35-I-5°, proviennent de la location par une personne physique d'« un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ». Cet assujettissement aux BIC résulte de la nature même des loyers ; ils ne constituent plus la simple rémunération d'un élément du patrimoine, mais partiellement la rémunération d'un service.
- 567** De même, est imposé dans la catégorie des BIC, le particulier qui loue en meublé ne serait-ce qu'une chambre ou qui donne en location pendant la période des vacances tout ou partie de sa maison ou de son appartement. Ce principe est toutefois assorti de deux exceptions sous forme d'exonération totale ou partielle essentiellement pour encourager les propriétaires à louer une partie de leur résidence principale.
- 568** Ainsi sont exonérées les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale à condition que ces pièces constituent la résidence principale du locataire ou du sous-locataire – le plus souvent un étudiant ou un apprenti – et que le prix de location soit fixé dans des limites raisonnables (CGI, art. 35 bis-I).
- 569** En second lieu, afin de développer la formule des chambres d'hôte du « *bed and breakfast* », les particuliers qui louent une ou plusieurs chambres de leur résidence principale échappent à l'impôt

dans la mesure où les recettes perçues n'excèdent pas 760 euros par an (art. 35 *bis*-II).

- 570 • Sont rangés dans la catégorie des BIC, les revenus tirés de la location d'immeubles nus lorsque celle-ci a pour effet de faire participer le propriétaire aux résultats de l'entreprise industrielle ou commerciale exploitée par le locataire. Il en est notamment ainsi lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéfice ou du chiffre d'affaires du locataire.
- 571 • Sont imposés dans la catégorie des BNC, les revenus tirés de la sous-location de locaux nus (CE 21 déc. 1990, n° 67057, *Min. c/ Féron*, *Dr. fisc.* 1992, n° 9, comm. 403, concl. M. D. Hagelsteen).
À l'inverse, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de BIC.

b. Les revenus exonérés

- 572 Sont exonérés les revenus des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance.

L'article 30 du CGI pose le principe selon lequel est imposable « le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance ». Est donc imposé l'avantage en nature calculé sous la forme d'un revenu fictif c'est-à-dire le loyer que le propriétaire aurait pu tirer de l'immeuble ou aurait dû payer pour se loger.

- 573 Mais l'article 15-II du même code apporte, depuis 1965, une exception d'importance à ce principe en précisant que les revenus des immeubles d'habitation et leurs dépendances dont le contribuable se réserve la jouissance ne sont pas passibles de l'impôt. L'exonération a pour contrepartie l'interdiction de déduire les charges d'entretien et de réparation afférentes à ces logements.
- 574 Cette mesure d'exonération prise en 1965 poursuivait un but de simplification mais aussi un but de lutte contre une évasion fiscale relativement facile : les loyers déclarés par le propriétaire étaient fortement minorés, tandis que les charges déductibles étaient, elles, majorées, et généraient, le cas échéant, un déficit imputable, à l'époque, sur le revenu global. L'élargissement de la matière imposable aboutissait à une minoration de l'impôt. Qui trop embrasse...

575 L'exonération de l'article 15-II est limitée aux revenus locatifs en nature correspondant à la disposition gratuite des logements et de leurs dépendances. Demeurent imposables les revenus accessoires provenant de ces immeubles d'habitation (droit d'affichage par exemple) ainsi que tous les revenus tirés de propriétés dont le propriétaire se réserve la jouissance sans les affecter ni à son activité professionnelle ni à son habitation (terrains réservés à la chasse par exemple (CE 3 nov. 1978, n° 3421, concl. Martin-Laprade, *Dr. fisc.* 1979, n° 26, comm. 1344)

2. Les personnes imposables

576 La détermination de la personne imposable obéit à des règles différentes selon que le propriétaire est une personne physique (**a**) ou une personne morale (**b**).

a. Les personnes physiques

577 Dans le cas général, la personne imposable est le propriétaire de l'immeuble que celui-ci appartienne en propre au contribuable, à son conjoint ou aux personnes à charge dont les revenus sont imposables avec les siens.

Pour les immeubles dont la propriété est indivise, chaque propriétaire est personnellement imposable pour la part de revenus fonciers correspondant à ses droits dans l'indivision.

578 En cas de démembrement de propriété, l'usufruitier est le bénéficiaire des fruits que l'immeuble peut produire. Les revenus procurés par l'immeuble sont donc imposables à son nom. Si l'usufruitier occupe l'immeuble, il se trouve dans la même situation que le propriétaire et bénéficiera de l'exonération de l'article 15-II du CGI. Le nu-propriétaire n'a pas de revenu à déclarer, encore que des possibilités de déduction des charges lui sont offertes (v. ss 603).

579 En cas d'abandon par l'usufruitier des loyers au profit du nu-propriétaire et en l'absence d'acte constatant cet abandon, les revenus restent imposables au nom de l'usufruitier. Quant aux sommes encaissées par le nu-propriétaire, elles ont, selon la doctrine administrative, le caractère de profits se renouvelant régulièrement et de ce fait, en application de l'article 92 du CGI (v. ss 437) elles sont imposables au nom du nu-propriétaire dans

la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. C'est là un cas particulièrement net de double imposition d'un même revenu (TA Strasbourg, 2 juill. 2009, n° 06-1713, *Wurtz, RJF* 2010, n° 350).

b. Les personnes morales

- 580** S'applique ici la distinction classique entre sociétés transparentes et sociétés non transparentes.
- 581** Les sociétés transparentes sont, selon l'article 1655 *ter* du CGI réputées « quelle que soit leur forme juridique... ne pas avoir de personnalité juridique distincte de leurs membres pour l'application des impôts directs... ». Pour l'essentiel, il s'agit de sociétés de copropriété dont l'objet exclusif est d'accorder à leurs associés la jouissance de la fraction d'immeuble correspondant à leurs droits sociaux. Sur le plan fiscal, les associés sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des locaux dont ils ont la jouissance.
- 582** Si l'associé est une personne physique, le revenu qu'il tire de la location est considéré comme un revenu foncier. De même, l'exemption prévue à l'article 15-II du CGI est applicable (v. ss 573) si l'associé occupe le logement correspondant à ses droits sociaux. En revanche, si l'associé est une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés, le revenu foncier est considéré comme un bénéfice de la société et imposé en tant que tel.
- 583** S'agissant de sociétés non transparentes – qui ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs membres – une distinction doit être faite selon que la personne morale est passible ou non de l'impôt sur les sociétés.
- 584** Lorsque la société est passible de l'impôt sur les sociétés, les revenus des immeubles dont la société est propriétaire sont soumis à l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation puis imposés au nom des associés au titre de revenus mobiliers lorsqu'ils sont distribués.
- 585** Lorsque la société n'est pas imposable à l'impôt sur les sociétés mais passible de l'impôt sur le revenu (essentiellement des sociétés de personnes telles que les sociétés civiles, les sociétés en nom collectif, etc.) les résultats sont déterminés au niveau de la société mais répartis ensuite entre les associés en proportion de leur participation au capital et imposés au nom de chaque associé.

- 586** Dans la mesure où la société n'a d'autre activité que la location d'immeubles, le revenu sera un revenu foncier si l'associé est une personne physique, un bénéfice si l'associé est une personne morale.
- 587** Reste le problème du logement mis gratuitement à la disposition des associés par ce type de sociétés. Selon l'Administration fiscale approuvée par le Conseil d'État, le fait pour une société de mettre gratuitement à la disposition de ses membres des logements dont elle est propriétaire s'analyse en une réserve de jouissance au profit de la personne morale. La valeur locative du logement n'a donc pas lieu d'être déclarée dans les recettes brutes de la société. En contrepartie, les charges afférentes à ce logement ne sont pas admises en déduction des revenus de la société.

B. La détermination du revenu net

- 588** Selon l'article 28 du CGI le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut (1) et le total des charges déductibles (2) ; le déficit (3) qui peut en résulter est soumis quant à son imputation à des règles spécifiques. Le législateur a également prévu un régime du micro-foncier (4).

1. Le revenu brut

- 589** Le revenu brut est constitué essentiellement par les loyers effectivement perçus au cours de l'année d'imposition quelle que soit la période à laquelle ils se rapportent. Ainsi se trouvent retenus les loyers perçus d'avance au cours de l'année d'imposition ou les loyers arriérés encaissés pendant la même année sous la réserve qu'ils peuvent faire l'objet d'une imposition selon le régime des revenus exceptionnels ou différés (système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI, v. ss 753). Par ailleurs, si le loyer est anormalement bas (location à un membre de la famille par exemple) c'est-à-dire notoirement inférieur à celui habituellement pratiqué, l'administration pourra procéder à la réintégration de la différence (CE 28 mai 1980, n° 17.326, *Dr. fisc.* 1981, n° 15, comm. 778, concl. Martin-Laprade).

Aux loyers proprement dits, il convient d'ajouter, le cas échéant, des revenus accessoires (a) et des revenus exceptionnels (b).

a. Les revenus accessoires

590 Aux loyers s'ajoutent d'abord les dépenses incombant normalement au propriétaire mais dont le paiement est mis à la charge du locataire par convention. Il en va ainsi des grosses réparations et de la taxe foncière. Dans le même ordre d'idées, l'attribution sans indemnité au propriétaire de constructions ou d'aménagements effectués par le locataire constitue un supplément de loyer dont la valeur doit être comprise dans le revenu imposable de l'année au cours de laquelle le transfert de propriété intervient. Corrélativement, doivent être retranchées les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire tels les frais d'entretien des parties communes ou la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Doivent également être ajoutées aux revenus bruts, les recettes accessoires provenant de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse et de façon plus générale toutes les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit (concession du droit d'exploitation des carrières, redevances tréfoncières).

b. Les revenus exceptionnels

591 Peuvent être considérés comme des revenus exceptionnels des revenus ayant leur origine dans le droit de propriété mais qui ne sont pas susceptibles d'être perçus chaque année. Ces revenus qui peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (v. ss 753) sont imposables de manière relativement diverse.

592 • Les dépôts de garantie (un mois de loyer par exemple) exigés du nouveau locataire au moment de son entrée dans les lieux et restitués en principe lors de son départ ont fait l'objet d'une longue controverse entre l'Administration fiscale et le Conseil d'État jusqu'à l'arrêt de principe du 8 mai 1981 (CE plén. 8 mai 1981, n° 19171, *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1473, concl. Verny) auquel l'Administration s'est ralliée. Depuis lors, les dépôts de garantie ne doivent pas être inclus dans les revenus fonciers. Ils ne deviennent des recettes imposables que lorsque les sommes correspondantes sont utilisées par le propriétaire pour se couvrir de loyers non acquittés à leur échéance et des frais de remise en

état de locaux après le départ du locataire avec, en contrepartie, la déduction de ces frais (CE 27 janv. 2010, n° 299250, *M. et Mme Chenel*, concl. L. Olléon, note P.-Y. Di Malta, *Dr. fisc.* 2010 ; n° 17-18, comm. 296).

- 593** • Le pas-de-porte ou droit d'entrée, somme versée par le locataire au propriétaire, notamment en matière de baux commerciaux, présente le caractère de supplément de loyer et est de ce fait imposable dès lors que le versement de ces sommes constitue une des conditions de la location et trouve son origine dans l'exploitation de l'immeuble.
- 594** Toutefois, une jurisprudence du Conseil d'État a nuancé cette solution en admettant que le pas-de-porte n'est pas imposable si le contribuable établit que la somme versée lors de la conclusion du bail est destinée à compenser une dépréciation subie par l'immeuble. Ainsi jugé à propos d'un bail consenti à une caisse d'épargne pour une durée de quarante ans sans possibilité de dénonciation par le bailleur (CE 29 sept. 1989, *AJPI* 1989. 859, concl. O. Fouquet). Selon les circonstances propres à chaque affaire, le pas-de-porte peut être pour partie un supplément de loyer et pour partie un appauvrissement du patrimoine.
- 595** • Les subventions, essentiellement celles versées par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) aux propriétaires désirant améliorer les conditions d'habitabilité de certains de leurs locaux sont comprises dans le revenu foncier (CGI, art. 29, al. 1^{er}). Corrélativement, les dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration couvertes par les subventions sont déductibles au titre de l'année de leur paiement.

2. Les charges déductibles

- 596** Pour être déductibles les charges doivent remplir cinq conditions :
- être engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu, ce qui exclut par exemple les frais d'acte et d'enregistrement acquittés lors de l'acquisition d'un immeuble, car ils ont été exposés en vue de la constitution d'un capital ;
 - avoir été payées au cours de l'année d'imposition : peu importe la date à laquelle la charge a pris naissance. Ainsi, les dépenses se rapportant à des années antérieures sont déductibles du revenu des années au cours desquelles elles sont payées ;

- être effectivement supportées par le propriétaire, ce qui exclut les dépenses remboursées au propriétaire par le locataire ;
- se rapporter à des immeubles dont les revenus sont imposables au titre des revenus fonciers ; c'est ainsi que les dépenses afférentes aux logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas déductibles, puisque les revenus en nature correspondants sont exonérés (v. ss 573) ;
- être appuyées de justifications essentiellement sous forme de factures.

597 Si ces conditions se trouvent remplies, les charges suivantes seront déductibles pour leur montant réel.

a. Les dépenses d'entretien et de réparation

598 Le montant des dépenses d'entretien et de réparation (y compris les grosses réparations) supportées par le propriétaire à condition qu'elles aient pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en état sans en modifier l'agencement ou l'équipement et sans lui conférer de plus-value

599 Les dépenses d'amélioration modifiant la consistance ou l'équipement d'un immeuble ne sont en principe pas déductibles car elles ont la nature de dépenses d'investissement. Toutefois, le législateur fiscal afin d'inciter les propriétaires à améliorer les conditions de confort de leurs immeubles autorise depuis 1967 la déduction des dépenses de cette nature mais uniquement pour les immeubles réservés à l'habitation (CGI, art. 31, I, 1° b).

600 Sont déductibles à ce titre, par exemple, l'aménagement de salles de bains, l'installation d'un chauffage central, l'installation d'un ascenseur, l'aménagement de deux appartements dans un appartement ancien sans affectation du gros œuvre ni accroissement de la surface habitable. Sont exclues de la déduction les dépenses d'amélioration se rapportant à des immeubles à usage professionnel à l'exception des dépenses destinées à l'accueil des handicapés et celles relatives au désamiantage.

601 Les dépenses correspondant à la construction, la reconstruction ou l'agrandissement des immeubles ne sont pas déductibles. Se pose alors la délicate question de la distinction entre travaux d'amélioration et travaux de construction. Dans un arrêt de prin-

cipe maintes fois confirmé, le Conseil d'État en a donné la définition suivante : « Doivent être regardés comme des travaux de construction ou de reconstruction... les travaux comportant la création de nouveaux locaux d'habitation, notamment dans des locaux auparavant affectés à un autre usage, ainsi que les travaux ayant pour effet d'apporter une modification importante au gros œuvre de locaux d'habitation existants ou les travaux d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction ; que doivent être regardés comme des travaux d'agrandissement... les travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants » (CE sect. 17 déc. 1976, n° 92159, *Dr. fisc.* 1977, n° 7, comm. 204, concl. Lobry).

- 602** Il est à noter ici que l'imprécision du texte laisse une place au travail de la jurisprudence, alors qu'en matière de TVA, pour l'application du taux réduit sur les travaux d'amélioration, les transformations d'aménagement et d'entretien de locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, l'article 279-0 *bis* du CGI définit des critères précis que le juge du revenu foncier se trouve obligé d'appliquer. Le texte exclut les dépenses qui rendent à l'état neuf le gros œuvre ou qui portent sur au moins deux tiers de chacun des éléments de second œuvre (plancher, huisseries extérieures, cloisons intérieures, installations électriques...), ou bien qui augmentent la surface de plancher des locaux existants de plus de 10 %, ou bien qui conduisent à une surélévation du bâtiment ou à une addition de constructions.
- 603** Pour ce qui est des propriétés rurales, les mêmes règles de déductibilité des charges s'appliquent aux locaux d'habitation qui en dépendent. Toutefois, s'agissant de biens autres que les locaux d'habitation (bâtiments d'exploitation, terrains) ne sont déductibles que les dépenses d'amélioration non rentables c'est-à-dire qui ne sont pas susceptibles d'entraîner un accroissement de valeur de la propriété agricole. D'un autre côté, sont également déductibles les dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation à condition que celui-ci soit destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté

aux techniques modernes de l'agriculture et que sa construction n'entraîne pas une augmentation du fermage.

Les travaux de grosse réparation engagés par le propriétaire d'un immeuble étaient déductibles de son revenu global dans la limite annuelle de 25 000 euros. Cette disposition (CGI, art. 156, II, 2° *quater*) a été abrogée par l'article 32 de la loi de finances n° 2016-1917 du 29 décembre 2016. Il ne pourra donc déduire ces sommes que de ses propres revenus fonciers, à condition toutefois que l'immeuble soit donné en location par l'usufruitier.

b. Les intérêts et frais accessoires des dettes contractées pour la construction, l'acquisition, la conservation, la réparation des immeubles

- 604 La déduction est entendue de façon assez libérale. Ainsi elle s'étend à la fraction des intérêts qui se rapporte aux sommes utilisées pour le paiement des droits de mutation à titre onéreux. De même sont déductibles les intérêts se rapportant à un immeuble en construction, donc non loué, à condition que le contribuable manifeste clairement sa volonté auprès de l'Administration de louer l'immeuble et que cette location soit effective à compter de cet achèvement (CE 2 mars 1977, n° 99923, *Dr. fisc.*, 1977, n° 40, comm. 1399, concl. Martin-Laprade).

c. Les primes d'assurances

- 605 Elles sont déductibles pour leur montant réel quel que soit le risque couvert, y compris le risque de loyer impayé.

d. Les frais de gestion

- 606 Sont déductibles pour leur montant effectif les frais de procédure et les frais correspondant à des sommes (rémunérations, honoraires et commissions) versées à un tiers pour la gestion de l'immeuble loué S'agissant des autres frais tels les frais de correspondance, de déplacement, de communication ou de publicité, le bailleur peut opter pour une déduction forfaitaire de 20 euros par local loué et par an.

e. Le montant de certaines impositions

- 607 Les impositions sont déductibles dans la mesure où elles sont à la charge du propriétaire. Il s'agit de la taxe foncière sur les pro-

priétés bâties et non bâties, de la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France et de la contribution sur les revenus locatifs (v. ss 1024).

- 608** En revanche, ne sont pas déductibles, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères qui est à la charge du locataire, ainsi que la taxe d'aménagement qui est considérée fiscalement comme un élément du prix de revient de la construction.

f. Les déductions relatives aux logements neufs

- 609** Pour inciter les contribuables à investir dans l'immobilier et à louer leurs biens différents régimes fiscaux ont permis ou permettent d'alléger l'impôt portant sur les revenus fonciers (CGI, art. 31, I, 1°). Ces différents dispositifs portent chacun le nom du ministre qui en a été l'initiateur : Périssol, Besson, Robien, Borloo. Leur caractéristique essentielle est d'autoriser l'amortissement des immeubles qui venait en déduction du revenu foncier. En contrepartie de cet avantage, le contribuable est tenu de respecter certains engagements tenant aux conditions de la location quant au montant du loyer et quant à la durée de la location de neuf ans au moins.
- 610** Ces dispositions ont été remplacées par un mécanisme dit « Duflot-Pinel » (CGI, art. 199 *novovicies*) où l'avantage prend la forme non plus d'un amortissement mais d'une réduction d'impôt (v. ss 794). Elle s'applique aux investissements locatifs réalisés entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017. Peuvent en bénéficier les contribuables qui font construire un logement et s'engagent à le donner en location nue à usage de résidence principale. Le loyer et les ressources du locataire ne doivent pas dépasser certains plafonds fixés par décret. Le logement doit se situer dans les communes se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. La réduction d'impôt est égale à 18 % du prix de revient du logement pour un engagement de location de neuf ans et de 12 % pour un engagement de six ans, dans la limite de 300 000 euros par contribuable et pour une même année d'imposition. La réduction d'impôt est répartie sur la durée de l'engagement de location.

3. Le déficit foncier

611 L'impôt sur le revenu étant depuis 1959 un impôt sur le revenu global du contribuable, le déficit constaté dans une catégorie s'imputait sur ce revenu global. Cette disposition ouvrait la porte à une évasion fiscale relativement facile par le biais par exemple de locations fictives ou avec des loyers faibles et des dépenses d'entretien et de réparation importantes conduisant à un déficit imputable sur le revenu global. C'est pourquoi la loi de finances pour 1977 a interdit cette imputation, les déficits fonciers ne pouvant être imputés que sur les revenus fonciers des cinq années suivantes. Le régime se révéla sévère à une époque où l'on désirait relancer l'industrie du bâtiment. D'où un certain assouplissement introduit par la loi de finances rectificative pour 1993 du 22 juin 1993 qui conduit à distinguer trois hypothèses.

a. Les déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt

612 En principe, les déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt sont déductibles du revenu global dans la limite annuelle de 10 700 euros. La fraction du déficit supérieure à cette limite ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunt ne sont imputables que sur le revenu foncier des dix années suivantes (CGI, art 156 I, 3). Toutefois, l'imputation des déficits sur le revenu global n'est définitivement acquise que si le contribuable donne l'immeuble en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imputation a été faite, sauf exception, telle l'hypothèse d'un événement qui s'est imposé au contribuable en dehors de sa volonté (décès, invalidité, perte de l'emploi).

b. Les déficits provenant de dépenses effectuées sur des immeubles historiques ou assimilés

613 Les déficits provenant de dépenses effectuées sur des immeubles historiques ou assimilés sont imputables, sans limitation, sur le revenu global pour la partie de l'immeuble inscrite à l'inventaire (CE 5 févr. 2009, n° 303425, *M. et Mme Dozorme*, concl. N. Escaut, *Dr. fisc.* 2009, n° 211, comm. 236). Ce régime de faveur est toutefois subordonné à l'engagement du propriétaire de conserver les

immeubles concernés pendant au moins quinze ans assorti d'une interdiction de mise en copropriété (CGI, art. 156, II-1 *ter*). Le non-respect de cet engagement entraîne la reprise de l'avantage fiscal.

4. Le régime particulier du micro-foncier

- 614** À l'instar du régime des micro-entreprises (v. ss 459), le législateur a institué un micro-foncier (CGI, art. 32). Ce régime s'applique de plein droit si le revenu foncier brut annuel ne dépasse pas 15 000 euros. Le contribuable se contentera d'indiquer sur une ligne spéciale de sa déclaration d'ensemble le revenu brut ; il est dispensé de remplir la déclaration spéciale n° 2044. L'administration fiscale calculera le revenu net en appliquant un abattement de 30 %. Cet abattement est représentatif des charges de la propriété. Le revenu catégoriel net est donc égal à 70 % du revenu brut.
- 615** Le contribuable peut renoncer au micro-foncier et opter pour le régime réel d'imposition Il y aura intérêt si les charges foncières dépassent 30 % de son revenu foncier. Ce sera le cas, notamment, lorsque des travaux importants sont réalisés sur l'immeuble loué par le propriétaire et que la location fait apparaître un déficit foncier. L'option pour le régime réel d'imposition est irrévocable pour une période de trois ans. À l'issue de cette période elle est renouvelable tous les ans par tacite reconduction.
- 616** Le régime du « micro-foncier » n'est applicable ni aux monuments historiques donnés en location ni aux immeubles bénéficiant des mesures de faveur prévues pour les logements neufs à savoir uniquement ceux relevant des dispositifs Robien ou Borlo (v. ss 609). Il ne peut à l'évidence pas non plus faire apparaître un déficit foncier.

Bibliographie

- BURGUBURU (Julie), « Taxation de la location immobilière : le troussseau de clefs », *RJF* 2007. 1103 à 1108.
- CRUVELIER (Armand), « Les dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement locatif sont-ils compatibles avec le droit de l'Union européenne ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 19, comm. 296.

- DI MALTA (Pierre-Yves), « Réflexions autour de la notion de dissociation des travaux en matière de revenus fonciers », *Dr. fisc.* 2009, n° 20, comm. 310.
- DI MALTA (Pierre-Yves) « Revenus fonciers : le régime fiscal des monuments historiques réhabilités », *Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 392.
- DI MALTA (Pierre-Yves) « Les mécanismes fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier des particuliers » *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm. 163.
- DI MALTA (Pierre-Yves), « Revenus fonciers : synthèse de la jurisprudence rendue en 2013-2015 », *Dr. fisc.* 2016, n° 3, comm. 72.
- DOUET (Frédéric), « Distinction entre les frais de gestion et les frais de gérance, note sous CE 19 mars 2003, n° 237408. *M. et Mme Ralu* », *JCP N* 2003. 1091 à 1095.
- FERNOUX (Pierre), *La gestion fiscale du patrimoine. Revenu et plus-values*, Revue fiduciaire, 2014, 804 p.
- FERNOUX (Pierre), « Location meublée : l'adoption de la "commercialité fiscale", une réforme nécessaire » *Dr. fisc.* 2016, n° 26, comm. 386.
- FERNOUX (Pierre) et IWANESCO (Marc), « Construction par l'usufruitier : au terme de l'usufruit quelles conséquences fiscales », *Dr. fisc.* 2016, n° 2, comm. 60.
- FOUQUET (Olivier), « Frais de gérance et frais de gestion », *Rev. adm.* 2003, n° 333, p. 258 à 260.
- GEFFROY (Jean-Baptiste), « La défiscalisation des investissements immobiliers des particuliers ou comme toute médaille, la niche fiscale a son revers », *Dr. fisc.* 2009, n° 25, étude 381.
- GOUYET (Rémi), « Le charme discret de l'investissement locatif », *Dr. fisc.* 2003, n° 43, p. 1370 à 1375.
- LOUVEAU (Paul) et JOSSO (Samuel), « Le statut fiscal du nu-propriétaire : mythe et réalité », *Dr. fisc.* 2009, n° 14, p. 13 à 17.
- MAGNIN (François), « Le nouveau micro-foncier », *LPA* 2000, n° 45, p. 4 et 5.

- MAUBLANC (Jean-Pierre), « Le rôle des éléments subjectifs dans l'imposition du bailleur d'immeuble », *AJPI* 2000, n° 6, p. 514 à 520.
- MAUBLANC (Jean-Pierre), « Revenus fonciers : distinction entre frais de gérance et frais de gestion des immeubles donnés en location », *AJDI* 2003, n° 10, p. 633 à 656.
- MOLINIER (Juliette), « Démembrement de propriété : une manne pour le nu-propriétaire », *JCP N* 2010. 1169.
- PICARD (J.-F.), « La notion de revenu foncier », *RJF* 1990, n° 7, p. 162 ; « La détermination du revenu foncier : revenu brut », *RJF* 1991, n° 7, p. 515 ; « La détermination du revenu foncier : les charges déductibles », *RJF* 1992, n° 7, p. 563.
- TUROT (Jérôme), « Sur un double Janus fiscal, les deux visages du pas-de-porte et de l'indemnité d'éviction », *RJF* 1989, n° 11, p. 611 à 614.

§ 2. Les revenus de capitaux mobiliers

- 617** Les revenus de capitaux mobiliers sont ceux qui proviennent de placements financiers réalisés par des particuliers. Ils prennent en général la forme d'intérêts ou de dividendes et présentent, au point de vue fiscal, deux caractéristiques fondamentales.
- 618** D'abord la bonne connaissance qu'en a l'administration fiscale, tout au moins pour les revenus encaissés en France. En effet, toute personne qui fait profession de payer des intérêts, des dividendes et autres produits de capitaux mobiliers est tenue d'exiger des bénéficiaires la justification de leur identité et l'indication de leur domicile. Un état des sommes payées est adressé au service des impôts dont relève le bénéficiaire. Par ailleurs, les prêts d'un montant supérieur à 760 euros doivent être déclarés à l'administration fiscale (CGI, art. 242 *ter*, 3°). Ce sont donc des revenus qui ne peuvent faire l'objet que d'une dissimulation limitée.
- 619** En second lieu, ces revenus ont vu le niveau de leur imposition évoluer en fonction de considérations contradictoires. D'abord, le développement des investissements tant publics que privés suppose que l'épargne sous toutes ses formes soit encouragée. Ensuite

et surtout, en raison de la libre circulation des capitaux à l'intérieur de l'Union européenne depuis 1990, des capitaux français peuvent se sentir attirés par des pays connaissant une fiscalité plus légère en la matière. D'où, en France et dans un premier temps, une diminution des taux frappant cette catégorie de revenus. Cette diminution a posé un problème de justice fiscale, dans la mesure où les revenus de capitaux mobiliers sont moins imposés que les revenus du travail et accessoirement un problème de différence de rentabilité des investissements dans la mesure où les revenus du capital immobilier sont imposés plus fortement.

- 620** L'alourdissement de cette imposition est intervenu ces dernières années avec l'apparition des prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée, contribution de remboursement de la dette sociale, prélèvement social), dont le taux augmente pratiquement tous les ans. La période 2011-2012 s'est de surcroît caractérisée par une augmentation tangible de l'imposition proprement dite qui frappe cette catégorie.
- 621** Ces revenus de capitaux mobiliers sont habituellement classés, au point de vue fiscal, en trois catégories :
- les produits des placements à revenu fixe que constituent les obligations et autres titres d'emprunt négociables, créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, bons de caisse et assimilés **(A)** ;
 - les produits des placements à revenu variable provenant d'actions ou de parts sociales c'est-à-dire essentiellement les bénéfices de sociétés répartis sous forme de dividendes **(B)** ;
 - les revenus de valeurs mobilières étrangères **(C)**.

A. Les produits de placements à revenu fixe

- 622** Les placements à revenu fixe se définissent comme des prêts d'argent consentis à des personnes physiques ou morales et assortis d'une rémunération revêtant en principe la forme d'un intérêt. Ces placements donnent à celui qui les détient la qualité de créancier par opposition à celle d'associé ou d'actionnaire qui est propriétaire d'une fraction du capital d'une société.

- 623** L'expression « à revenu fixe » utilisée par le CGI pour caractériser ces placements doit être retenue dans un sens large. Généralement, le taux de la rémunération de ces placements est fixé dès le départ et demeure invariable durant toute la durée du placement. Mais ce n'est pas toujours le cas. Ainsi, sont fiscalement considérés comme des placements à revenu fixe, les obligations à taux variable ou révisable ainsi que les titres participatifs. Dans le même ordre d'idées doivent également être compris non seulement les intérêts proprement dits mais également les primes de remboursement et les lots.
- 624** Sous le bénéfice de ces observations, constituent des produits de placements à revenu fixe :
- les revenus des obligations et autres titres négociables **(1)** ;
 - les revenus des bons de caisse, des bons du Trésor et assimilés **(2)** ;
 - les revenus des créances, dépôts, cautionnement et comptes courants **(3)**.

1. Les revenus des obligations et autres titres négociables

- 625** Constituent des revenus d'obligations, les produits de titres d'emprunt négociables émis par les personnes publiques ou privées. Les revenus des emprunts non négociables sont regardés comme de simples revenus de créances ou de dépôts.
- 626** Les revenus des obligations et autres titres négociables sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun. Toutefois, dans un souci de trésorerie, le législateur a prévu, pour les revenus perçus à compter de 2013, que le prélèvement de 24 %, qui était jusqu'alors libératoire de l'impôt si le contribuable le souhaitait, était maintenu mais en perdant son caractère libératoire.
- 627** Le prélèvement est assis sur le montant brut des produits versés aux bénéficiaires sans aucune déduction de frais ou charges qui grèvent ce revenu. Il ne peut être pris en charge par la collectivité débitrice.
- 628** Le taux est de 24 %, auquel il faut ajouter 15,5 % de prélèvements sociaux (4,5 % de prélèvement social, 0,3 % de contributions additionnelles, 2 % de prélèvement de solidarité, 8,2 % de CSG et

0,5 % de contribution au remboursement de la dette sociale), soit au total 39,5 %.

- 629** La loi réserve le cas de prélèvements qui sont libératoires. C'est le cas des produits versés hors de France, dans un ETNC (v. ss 206), et ceci au taux de 75 %. Sur option du contribuable il en va de même pour les contrats de capitalisation ou d'assurance-vie, avec un taux qui varie selon la durée du contrat.

2. Les produits des bons de caisse

- 630** Les bons de caisse sont des titres représentatifs de créances émis sous la forme à ordre ou au porteur par des établissements bancaires ou des entreprises industrielles ou commerciales pour une durée de cinq ans au plus. Les intérêts produits par ces titres sont soumis au régime de droit commun avec retenue à la source de 24 %, qui s'imputera sur l'impôt dû à raison du revenu global.

- 631** Lorsque le contribuable désire garder l'anonymat (au regard de l'impôt sur le revenu, de l'ISF et des droits de succession), les intérêts qu'il perçoit subissent un prélèvement libératoire au taux de 60 %. Il supportera en outre un prélèvement spécial de 2 % sur le montant nominal du bon lequel est représentatif de l'impôt de solidarité sur la fortune (v. ss 1683). Vivre de placements cachés a un certain prix...

3. Les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants

- 632** Cette catégorie comprend les intérêts, arrérages, primes de remboursement et autres produits de créance de toute nature, de dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, des cautionnements en numéraire et des comptes courants. S'agissant des comptes courants d'associés (v. ss 971) c'est-à-dire des sommes laissées à la disposition de la société par des associés, les intérêts versés ne sont considérés comme des produits de placements à revenu fixe que si les dépôts sont admis eux-mêmes en déduction du bénéfice imposable de la société. Dans l'hypothèse contraire, les produits de dépôts d'associés sont considérés comme des dividendes distribués et taxés comme tels.

- 633** À côté du régime que l'on peut qualifier de droit commun **(a)**, existent des régimes spéciaux relativement nombreux **(b)**.

a. Le régime de droit commun

- 634** Les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, au vu de la déclaration annuelle des revenus souscrite par le bénéficiaire. Ces sommes doivent figurer dans le revenu imposable du contribuable pour leur montant net, déduction faite des frais et charges (frais de recouvrement, frais de courtage) supportés pour l'acquisition et la conservation du revenu. Elles sont dès lors soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Il n'est pas pratiqué de retenue à la source et par conséquent aucun crédit d'impôt ne peut être appliqué.

b. Les régimes spéciaux

- 635** Afin de favoriser l'épargne populaire, ont été institués un certain nombre de régimes spéciaux qui se traduisent par des exonérations soit conditionnelles, soit limitées dans leur montant. Ainsi sont exonérés :

- les intérêts des sommes inscrites sur le livret A d'épargne et sur le livret bleu du Crédit Mutuel dans la mesure où ce dernier a été ouvert avant le 1^{er} janvier 2009, dans la limite d'un plafond de dépôts de 22 950 euros. L'exonération ainsi accordée ne s'applique pas aux livrets supplémentaires ouverts en cas de dépassement du plafond des dépôts sur les livrets ordinaires. Les titulaires de ces livrets sont placés sous le régime de droit commun de l'impôt sur le revenu ;

- les rémunérations des sommes déposées sur les livrets d'épargne populaire, plafonnées à 7 700 euros ;

- les intérêts des sommes inscrites sur un livret de développement durable, dans la limite d'un plafond des dépôts de 12 000 euros ;

- les intérêts et primes d'épargne versés aux titulaires des comptes d'épargne-logement ou des plans d'épargne-logement sont exonérés de l'impôt sur le revenu, s'ils sont détenus depuis moins de douze ans mais passibles de la Contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 8,2 %, de la Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %, au prélèvement social de 4,5 % et ses contributions additionnelles au taux de 0,3 % et le prélèvement de solidarité au taux de 2 % ;

- les intérêts des sommes déposées sur les livrets jeunes (réservés aux moins de 25 ans), dont le plafond des versements est fixé à 1 600 euros ;
- les intérêts des livrets d'épargne-entreprise, ouverts avant le 1^{er} janvier 2014 et à raison d'un par foyer fiscal, dans la limite d'un plafond de versements de 45 800 euros, à condition que les sommes y soient maintenues pendant cinq ans.

L'ensemble forme une palette de niches fiscales attractives.

B. Les produits des placements à revenu variable

636 L'expression « placements à revenu variable » désigne les titres qui représentent des droits d'associés et dont le rendement peut de ce fait varier en fonction des résultats et/ou des décisions de la société distributrice. Ainsi constituent des revenus variables tous les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés, distribués ou réputés distribués par des sociétés soumises à l'IS. Le champ d'application de l'impôt dépend donc directement pour ces revenus de l'étendue de la notion de distribution.

La forme de distribution la plus répandue consiste dans les dividendes **(1)**. Existente toutefois des régimes spécifiques à certains produits **(2)**.

1. Les dividendes

- 637** Il convient de rappeler ici la distinction entre sociétés soumises à l'impôt sur le revenu et celles qui le sont à l'impôt sur les sociétés (v. ss 153). Dans les premières, chaque associé est imposé directement sur la part du profit social correspondant à sa part dans le capital de la société. Peu importe que le bénéfice soit mis en réserve ou distribué aux associés. Cette part de bénéfices entre donc dans le revenu imposable de l'associé de la même façon que s'il exerçait lui-même l'activité de la société et relève par conséquent de la catégorie d'imposition correspondant à la nature de cette activité.
- 638** Dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, en revanche, il faut distinguer le bénéfice mis en réserve du bénéfice distribué aux associés. Le premier, une fois payé l'impôt sur les sociétés, échappe à toute imposition ultérieure. Le second supporte outre

l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu qui vient frapper le dividende versé aux actionnaires. Une même somme est donc taxée deux fois. Pour atténuer, voire supprimer, cette double imposition économique, quatre méthodes sont concevables. Celle du **double taux** qui consiste à prévoir un taux lourd pour les bénéfices mis en réserve qui ne sont imposés qu'une fois et un taux léger pour les bénéfices distribués imposés une seconde fois dans les mains de l'actionnaire (système allemand). La France a connu (en 1983) et certains prônent le rétablissement d'un **double taux inverse**, qui prévoit un taux léger pour les bénéfices mis en réserve et un taux lourd pour les bénéfices distribués, ce qui ne constitue évidemment pas une neutralisation de la double imposition économique. La troisième méthode est celle de l'**imputation** : l'impôt sur les sociétés est perçu à un taux unique mais les actionnaires peuvent ensuite imputer sur leur impôt personnel un **avoir fiscal** correspondant à une ristourne de l'impôt sur les sociétés (système français et finlandais jusqu'en 2004), supprimé à raison de l'arrêt rendu par la CJCE le 7 septembre 2004 (*Petri Manninen*, aff. C-319/02), dans lequel le juge stigmatise une atteinte à la libre circulation des capitaux. La quatrième méthode consiste à réduire la base imposable à l'impôt sur le revenu en retranchant un abattement. Cette solution, retenue par l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311), est entrée en vigueur pour les revenus de 2005, imposables en 2006.

- 639** Les revenus distribués en vertu d'une décision régulière de la société sont d'abord soumis à une réfaction de 40 % destinée à diminuer la double imposition économique qui frappe ce flux depuis le moment où il fut taxé à l'IS comme bénéfice de la société distributrice.
- 640** Ce régime s'applique aux dividendes régulièrement distribués par les sociétés françaises, mais également par les sociétés ayant leur siège au sein de L'Union ou dans un État lié à la France par une convention d'assistance administrative.
- 641** Le système paraît intrinsèquement plus simple à gérer que l'avoir fiscal. Cette réforme correspond à une double préoccupation des gouvernants : prendre en compte, d'une part, l'évolution du marché boursier français, dont l'attrait n'est plus fonction du

dividende servi ni de l'avantage fiscal qui lui est attaché et, d'autre part, économiser les sommes importantes consacrées au remboursement de l'avoir fiscal à des actionnaires étrangers par application, tant de la jurisprudence communautaire (CJCE 28 janv. 1986, *Comm. c/ France*, aff. 270/83, puis *Manninen*, préc.) que de nombreuses conventions bilatérales passées par la France. Ces actionnaires n'étant pas redevables de l'impôt sur le revenu en France, la perte était sèche pour le Trésor public français.

- 642 Les dividendes perçus depuis le 1^{er} janvier 2013 sont soumis à un prélèvement à la source obligatoire et non libératoire, qui constitue un acompte d'impôt sur le revenu imputable sur l'impôt dû l'année suivante. Il est liquidé au taux de 21 %.

2. Les régimes spéciaux

- 643 On en retiendra deux : les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (a) et le plan d'épargne en actions (b).

a. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières

- 644 Ils sont d'une double nature : il y a d'une part les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) qui ont la forme de société anonyme, et les fonds communs de placement (FCP) qui ont la nature juridique de copropriété de valeurs mobilières administrée par un gérant. Créés par des établissements bancaires ou des compagnies d'assurances, ils gèrent des portefeuilles de valeurs mobilières pour le compte de leurs actionnaires ou membres qui leur confient leurs disponibilités monétaires. Ils sont dotés de la transparence fiscale : il en résulte que les actionnaires ou porteurs de parts sont imposés comme s'ils réalisaient directement les opérations effectuées par l'organisme de placement.
- 645 Les OPCVM de distribution répartissent chaque année les produits qu'ils ont encaissés qu'il s'agisse de dividendes, d'intérêts, de plus-values de cession. Ces produits sont imposables dans les conditions de droit commun au nom des épargnants qui les perçoivent.
- 646 Les OPCVM de capitalisation, en revanche, ne distribuent pas les revenus qu'ils encaissent. Ceux-ci sont capitalisés et réinvestis en valeurs mobilières. Ils échappent ainsi à l'impôt sur le revenu. La valeur des actions de SICAV et des parts de FCP augmente d'autant : un revenu détaxé est, ce faisant, transformé en capital.

L'épargnant ne sera imposé que s'il revend ses actions ou parts et ce au titre des plus-values réalisées : au taux de 24 % (39,5 % avec les prélèvements sociaux).

b. Les plans d'épargne en actions (PEA)

- 647** Ils peuvent être ouverts par un résident fiscal en France auprès d'un établissement bancaire ou d'une compagnie d'assurances pour recueillir des placements, en principe en numéraire. Depuis 2014 coexistent deux types de plan ; le PEA classique est limité à 150 000 euros pour une personne seule, 300 000 euros pour un couple. Les fonds doivent être investis en actions de sociétés françaises ou européennes, assujetties à l'IS dans les conditions de droit commun. Le PEA « PME-ETI » (pour les entreprises de taille intermédiaire) est limité à 75 000 euros pour une personne seule (150 000 euros pour un couple) ; les fonds doivent être investis, dans le même cadre territorial, dans une entreprise qui occupe moins de 5 000 personnes, et dont, soit le chiffre d'affaires est inférieur à 1,5 milliard d'euros, soit le total du bilan ne dépasse pas 2 milliards d'euros. Les produits (dividendes, crédits d'impôt mais aussi plus-values) que procurent les placements effectués dans les PEA sont exonérés (jusqu'à 10 % de rendement pour les titres non cotés) – à l'exception des prélèvements sociaux (à 15,5 %) sur le gain net constaté à la clôture – lorsque l'épargne investie est conservée pendant cinq ans au moins.

C. Les revenus des valeurs mobilières étrangères

- 648** Les revenus des valeurs mobilières étrangères perçus par des personnes physiques ou morales ayant leur domicile fiscal ou leur siège social en France sont passibles en principe de l'impôt français. Le bénéficiaire doit donc inclure ces revenus dans les bases de l'impôt pour leur montant net, la seule déduction possible étant celle de l'impôt retenu à l'étranger. Toutefois, les conventions conclues par la France avec certains pays étrangers prévoient en général que l'impôt payé à l'étranger soit imputable sur l'impôt dû en France, dans la limite de l'impôt qui aurait été dû en France sur pareille somme. Dans ce cas, le crédit d'impôt entre également dans l'assiette imposable.

Ces revenus distribués font l'objet de la réfaction de 40 %.

Bibliographie

- ASSIMACOPOLOU (Elli), *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, LGDJ, 2000, 261 p.
- BISSY (Arnaud DE), « La notion de dividende en droit fiscal », *Dr. et patr.* 2002, n° 108, p. 34 à 61.
- DAUMAS (Vincent), « L'insoutenable légèreté des gains issus de capitaux mobiliers », *RJF* 12/2009, p. 949 à 954.
- FOUQUET (Olivier), « Les revenus de capitaux mobiliers peuvent-ils être qualifiés de revenus professionnels ? », *Rev. adm.* 2008, p. 496 à 499.
- MONTAGNIER (Gabriel), « L'évolution de la fiscalité des produits financiers », *RFFP* 1988, n° 22, p. 55 à 81.
- PLAGNET (Bernard), « La jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués », *BF Lefebvre* 12/05, p. 975 à 985.

§ 3. Les plus-values

- 649 La plus-value peut être définie comme un accroissement de valeur d'un bien pendant une période donnée sans l'intervention de son propriétaire. Son imposition a été l'objet de vives controverses entre les tenants d'une conception restrictive du revenu (théorie de la source) pour qui les plus-values sont un gain en capital donc non imposables et les tenants d'une conception extensive (théorie de l'enrichissement) pour qui les plus-values sont assimilables à un revenu (v. ss 169).
- 650 De ce fait, les plus-values sont imposées de façon assez disparate. Deux catégories de plus-values doivent être distinguées :
- les plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles réalisées lors de la cession de biens inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise ou sur le registre des immobilisations (v. ss 527), que ce soit en vertu d'une obligation légale ou d'une décision de gestion du contribuable ;
 - les plus-values privées, c'est-à-dire celles réalisées par des particuliers dans la gestion de leur patrimoine personnel.
- 651 La taxation des premières a été instituée dans l'entre-deux-guerres par le décret du 20 juillet 1934 modifié à plusieurs

reprises, notamment par la loi du 12 juillet 1965. En revanche, les plus-values réalisées par les particuliers furent longtemps exonérées, à deux exceptions près. Étaient imposées en tant que BNC les plus-values réalisées par des personnes réalisant à titre habituel des opérations de bourse. Étaient frappées, en deuxième lieu, d'un impôt depuis 1963, les plus-values réalisées sur des terrains à bâtir ainsi que celles spéculatives réalisées sur des immeubles dont l'achat et la revente avaient eu lieu dans un délai de dix ans.

- 652 Par la loi du 19 juillet 1976, le législateur a généralisé, du moins sur le plan théorique, l'imposition des plus-values réalisées par les particuliers en les assimilant à des revenus. Ce régime, très complexe, a été modifié à plusieurs reprises notamment, de façon fort sensible, par la loi du 5 juillet 1978, celle du 29 décembre 1982 et, de manière plus radicale, par la loi de finances pour 2004. Celle-ci continue de considérer les plus-values comme un revenu, mais leur régime d'imposition est devenu autonome par rapport à l'impôt général sur le revenu.
- 653 Essentiellement pour des raisons budgétaires, l'imposition a été durcie par la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011 et par la loi de finances pour 2013.
- 654 L'imposition diffère selon qu'il s'agit de plus-values réalisées sur les immeubles **(A)**, sur des valeurs mobilières **(B)** ou sur des biens meubles **(C)**.

A. Les plus-values immobilières

- 655 Leur imposition est dominée par deux grands principes. D'abord, ne sont imposées que les plus-values effectivement réalisées, c'est-à-dire celles constatées à l'occasion d'une cession à titre onéreux (vente, échange, apport en société) d'un immeuble. Ainsi, le fait générateur de la plus-value se situe à la date de cession c'est-à-dire en cas de vente à la date de l'accord sur la chose et le prix. Ne sont donc pas imposées les plus-values latentes c'est-à-dire celles résultant de la valorisation du bien immobilier dans le patrimoine du contribuable. En second lieu, depuis 2004, les plus-values taxables sont imposées à un taux proportionnel et ne sont plus soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

656 Il en découle un régime qui conduit à étudier successivement la notion de plus-value imposable (1), le calcul de la plus-value (2) et enfin les modalités d'imposition de la plus-value (3). Dans le cadre du durcissement de l'imposition, le législateur a institué, à compter du 1^{er} janvier 2013, une taxation supplémentaire des plus-values (4).

1. La notion de plus-value imposable

657 En principe, le législateur de 1976 prévoyait la généralisation de l'imposition (a) mais ce principe a été assorti de nombreuses exceptions (b).

a. Les plus-values imposables

658 Les plus-values imposables peuvent être définies en retenant trois critères : les personnes, les biens et les opérations. S'agissant des personnes ne sont concernées que les plus-values réalisées par des particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé. En revanche, les plus-values réalisées par les commerçants, les industriels, les agriculteurs, les membres de professions libérales sur des biens faisant partie de leur entreprise relèvent de la fiscalité professionnelle (v. ss 527). Sont également visées les sociétés transparentes de l'article 165 *ter* du CGI, les sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés à prépondérance immobilière. Lorsque ces sociétés cèdent un immeuble leur appartenant, la plus-value réalisée est calculée et taxée comme si la cession était faite par un particulier.

659 Pour ce qui est des biens, sont visés les immeubles ce qui englobe les immeubles bâtis, les terrains, les droits immobiliers (usufruit, nue-propriété) ainsi que les parts ou actions des sociétés visées plus haut.

660 En ce qui concerne les opérations, ne sont retenues que les mutations à titre onéreux tels que vente, expropriation, apport en société, échange, dissolution de sociétés de personnes. En cas de vente de l'immeuble acquis à titre gratuit, la plus-value constatée depuis l'acquisition à titre gratuit est imposable.

b. Les plus-values exonérées

Elles sont nombreuses et sont habituellement rangées en trois catégories.

- 661 Certaines exonérations sont liées à la nature des biens cédés.** À ce titre échappe en premier lieu à l'impôt la plus-value réalisée (CGI art. 150 U II 1°) lors de la cession de la résidence principale (CE 4 juin 2012, n° 342469, *M. Havaux du Tilly*, concl. N. Escaut, note A. Lefevre, *Dr. fisc.* 2012, n° 43-44, comm. 495). L'exonération qui s'étend aux dépendances immédiates et nécessaires est intégrale. Elle n'est liée à aucune condition de délai. L'appréciation de la notion de résidence principale est une question de fait qui, à ce titre, relève de l'appréciation souveraine des juges du fond. Il s'agit de l'immeuble dans lequel le contribuable réside de manière habituelle durant la majeure partie de l'année. Ainsi un immeuble vacant au moment de la vente mais qui a été occupé comme résidence principale jusqu'à sa mise en vente ouvre droit à l'exonération si la cession intervient dans les délais normaux de vente. Ceux-ci s'apprécient en fonction des diligences accomplies par le cédant pour vendre au plus vite (CE 6 oct. 2010, n° 308051, *M. et Mme Griveaux*, *Dr. fisc.* 2011, n° 4, comm. 124 ; *LPA* 31 déc. 2010, p. 3, obs. F. Perrotin). La cession des seules dépendances de l'habitation n'ouvre pas droit à l'exonération (CE 25 nov. 2009, n° 311399, *M. Fitoussi*, *Dr. fisc.* 2010, n° 11, comm. 228).
- 662** En deuxième lieu, échappe à l'imposition (CGI, art. 150 U, II 1° *bis*), la plus-value réalisée sur la première cession d'une résidence ne constituant pas la résidence principale du cédant à condition d'une part, que le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale dans les quatre ans précédant la cession et d'autre part qu'il remploie dans les vingt-quatre mois tout ou partie du prix de cession dans l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à sa résidence principale. On tient ici compte de la situation de personnes qui cèdent une résidence secondaire alors qu'elles ne sont pas propriétaires de leur résidence principale.
- 663** Une troisième exonération est prévue en faveur de l'habitation en France des personnes physiques non-résidentes en France ayant la nationalité d'un État de l'Union européenne, de l'Islande de la Norvège ou d'un autre État lié à la France par une convention fiscale comportant une clause de non-discrimination. Cette exo-

nération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable sous une double condition.

- 664** Le cédant doit avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans, à un moment quelconque avant la cession, et la cession doit intervenir dans les cinq années qui suivent le départ de France. L'exonération porte sur la fraction de la plus-value qui n'excède pas 150 000 euros.

En quatrième lieu, sont exonérées (CGI art. 150 VC) les plus-values réalisées sur les immeubles possédés pendant une certaine durée (v. ss 680).

- 665 Une deuxième série d'exonérations résulte de la nature des cessions.**

Les remboursements et opérations assimilées ne constituent pas des opérations imposables. Mais le remboursement est considéré comme une opération intercalaire qui ne fait que suspendre temporairement la taxation. En effet, en cas de revente des biens remboursés, les plus-values successives sont taxées à partir du prix d'acquisition du bien originel.

- 666** Est exonérée ensuite la plus-value réalisée en cas d'expropriation, à la condition que l'exproprié procède au remploi intégral de l'indemnité principale dans l'achat d'un ou plusieurs biens de même nature dans un délai d'un an à compter de la date du paiement de l'indemnité (CGI, art. 150 U II-4). Selon l'Administration, pour éviter des pratiques abusives et contraires à l'esprit de la loi, le remploi n'est pas possible en parts ou actions de sociétés dont l'actif est uniquement composé d'immeubles.

- 667** Enfin, les plus-values consécutives aux cessions d'immeubles dont le prix de vente n'excède pas 15 000 euros sont également exonérées (CGI, art. 150 U II-6°). Ce plafond s'applique bien par bien et non pas annuellement. En cas de cession par des époux soumis à imposition commune ou partenaires d'un PACS, ce seuil s'apprécie au regard de la quote-part des membres du couple. Il est donc porté à 30 000 euros.

- 668** Dans l'hypothèse d'une cession d'un bien démembré on retiendra non la valeur du droit démembré cédé mais la valeur de la pleine propriété du bien. En cas de cession d'un bien détenu en indivision, le seuil de 15 000 euros s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise. Ce montant de 15 000 euros peut paraître

faible, mais il trouvera à s'appliquer par exemple aux ventes portant sur des emplacements de stationnement, des locaux de petite surface ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière.

- 669 Une troisième série d'exonérations tient à la qualité du cédant.** Elles prennent en compte la nature et le montant des revenus. Ainsi, les titulaires d'une pension de retraite ou d'une carte d'invalidité non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas certaines limites (10 697 euros pour la première part, majorés de 2 856 euros pour chaque demi-part supplémentaire au titre de 2016) sont exonérés de taxation, la situation de famille s'appréciant à la date de la cession (CGI art. 150 U III) Dans le même ordre d'idées, sont également exonérées les plus-values réalisées par les retraités et les invalides de condition modeste résidant en maison de retraite qui cèdent leur ancien domicile dans les deux ans après l'avoir quitté (CGI art. 150 U, I-1^{er} *ter*).

L'application de l'abattement pour durée de détention amène à l'exonération des plus-values de cession des immeubles détenus, plus de vingt-deux ans pour l'impôt sur le revenu ou plus de trente ans pour les contributions sociales (v. ss 680).

- 670** Les exonérations ainsi énumérées portent à la fois sur l'impôt dû à l'État et sur les cotisations accessoires (CSG et CRDS) (v. ss 837 à 849).

2. Le calcul de la plus-value imposable

- 671** Le calcul de la plus-value imposable s'opère en déduisant du prix de cession **(a)** de l'immeuble le prix d'acquisition par le cédant ou en cas d'acquisition à titre gratuit la valeur vénale au jour de l'acquisition sans prise en compte de l'érosion monétaire **(b)**. Par ailleurs la plus-value ainsi calculée connaît un certain nombre d'abattements **(c)**.

a. Le prix de cession

- 672** Le prix à retenir est, en principe, le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Il peut faire l'objet, le cas échéant, de différentes corrections, positives ou négatives. Ainsi, il doit être augmenté de charges en capital et indemnités stipulées au profit du cédant, et il est diminué du montant des taxes acquittées et des frais suppor-

tés par le vendeur à l'occasion de cette cession (commissions versées aux intermédiaires ou les indemnités d'éviction versées aux locataires).

- 673** Posent problème certains modes particuliers de paiement du prix. Ainsi lorsque le prix est payé sous forme de rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente à l'exclusion des intérêts.
- 674** En présence d'un bien détenu en indivision, la plus-value doit être taxée au nom de chaque indivisaire sur le fondement de la fraction du prix de vente correspondant à ses droits dans l'indivision nonobstant l'existence d'arrangements privés ou pactes de famille répartissant selon une clé différente le produit de la cession.
- 675** Dans l'hypothèse d'une expropriation, doit être retenu l'ensemble des indemnités allouées à un même bénéficiaire à l'exclusion des indemnités accessoires non représentatives du prix destinées à compenser des préjudices distincts de la possession du bien (indemnité pour trouble de jouissance par exemple).

b. Le prix d'acquisition

- 676** Si le cédant a acquis le bien à titre onéreux, on retient, en principe, le prix d'acquisition. Lorsque le bien a été acquis moyennant le versement d'une rente viagère, le prix d'acquisition à retenir est la valeur en capital de la rente à l'exclusion des intérêts.
- 677** En cas d'acquisition à titre gratuit on prend la valeur vénale au jour de l'acquisition c'est-à-dire la valeur retenue par la déclaration des droits de mutation. Voilà qui incitera peut-être les héritiers à plus de sincérité au moment de déclarer la valeur des biens faisant l'objet d'une succession, car une sous-évaluation dans la déclaration de succession conduira à une augmentation de la plus-value le jour de la cession.
- 678** Le prix d'acquisition ou la valeur vénale sont augmentés de diverses dépenses effectuées par le contribuable et dont la prise en considération a pour effet de réduire la plus-value imposable. Il s'agit :
- des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux que le cédant peut fixer forfaitairement, sauf option contraire du cédant, à 7,5 % du prix d'acquisition, solution généralement la plus favorable ;

- des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, y compris les droits de mutation, obligatoirement retenus pour leur montant réel et justifié ; le forfait de 7,5 % n'est pas applicable ;

- des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration lorsqu'elles n'ont pas déjà été déduites du revenu imposable et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives (CE 19 juill. 2011, n° 326895, *M. et Mme Devulder, Dr. fisc.* 2011, n° 30-34, act. 244). Elles sont prises en compte pour leur montant réel, tel que facturé par une entreprise. En cas de cession de l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition, le contribuable peut opter entre les frais réels ou, s'agissant d'immeubles bâtis, un forfait égal à 15 % du prix ou de la valeur d'acquisition. Ce forfait s'applique sans que le cédant ait à établir la réalité des travaux c'est-à-dire même en l'absence de travaux. En pratique, le vendeur a donc intérêt à demander l'application du forfait dans tous les cas où il ne peut justifier de dépenses réelles supérieures à 15 %.

679 Ne peuvent être déduits ni les travaux effectués par le contribuable lui-même ni ceux déduits pour le calcul des revenus fonciers lorsque l'immeuble est donné en location ;

- des frais de voirie, réseaux et distribution imposés dans le cadre des plans locaux d'urbanisme (PLU) en ce qui concerne les terrains à bâtir. Peut en particulier être retenu l'ensemble des frais d'aménagement et de viabilisation engagés dans le cadre d'une opération de lotissement (CGI, art. 150 VB II 5°).

c. Les abattements pour durée de détention

680 Leur régime est applicable lorsque la détention a été supérieure à cinq ans, il a évolué dans le sens d'un durcissement.

L'abattement sur la plus-value brute est différent pour l'impôt sur le revenu et pour les prélèvements sociaux.

Pour l'application de l'impôt sur le revenu la plus-value brute est diminuée d'un abattement fixé à

- 6 % par année de détention au-delà de la cinquième (de la 6^e à la 21^e) ;
- et à 4 % pour la vingt-deuxième année.

Pour l'application des prélèvements sociaux la plus-value brute est diminuée d'un abattement fixé à

- 1,65 % par année de détention au-delà de la cinquième (de la 6^e à la 21^e) ;

- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;

- et 9 % pour chaque année suivante, jusqu'à la trentième. En d'autres termes, la plus-value est exonérée d'impôt sur le revenu au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans, et de prélèvements sociaux au-delà d'un délai de détention de trente ans.

- 681** L'abattement est calculé par année entière de détention : aucun *prorata temporis* n'est à effectuer pour l'année en cours. Le système de l'abattement, qui réduit le montant de la plus-value imposable, s'applique que l'on soit en présence d'un immeuble bâti ou non, ce qui montre bien que le système n'a rien à voir avec une technique d'amortissement. En fait il s'agit de tenir compte de l'intention spéculative. Plus la cession intervient tôt, et plus cette intention est présumée exister.

3. Les modalités d'imposition de la plus-value

- 682** Le fait générateur de l'imposition de la plus-value est constitué par le transfert de propriété, soit en principe à la date de signature de l'acte de cession, sans prise en considération de la date d'encaissement du prix de la cession. Depuis le 1^{er} janvier 2004, la plus-value imposable n'est plus comprise dans le revenu global imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Elle est taxée, opération par opération, au taux proportionnel de 19 %. Si le cédant est domicilié en France, la plus-value immobilière est en outre assujettie aux prélèvements sociaux : CSG (8,2 %), CRDS (0,5 %) et prélèvement social (5,4 %), contributions additionnelles de 0,3 et 1,1 %, soit 15,5 %, ce qui porte le taux d'imposition globale à 34,5 % (19 % + 15,5 %). La CSG n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu à taux progressif puisqu'elle est perçue en complément d'un impôt à taux proportionnel. L'imposition est établie au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue quel que soit le mode de paiement du prix (CE 9 nov. 2015, n^o 371571, *min. c/ Bodinat*, *Dr. fisc.* 2016, n^o 6, comm. 156, note J.-P. Maublanc). C'est là une dérogation criti-

quable du principe de l'imposition du revenu disponible qui fait que le contribuable doit une imposition sur une plus-value qu'il n'a pas encore perçue, le cas échéant. En revanche, en cas d'expropriation, l'impôt est, en principe, à la fois établi et payé au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité est perçue.

683 La déclaration et le paiement sont effectués par le notaire pour le compte du cédant qui perçoit un prix net, imposition de la plus-value déduite. Le notaire est chargé de payer préalablement à la formalité de publicité foncière (v. ss 1393) et dans le mois (CGI, art. 150 VG II 3) qui suit l'acte notarié, l'impôt et les contributions sociales correspondantes par prélèvement sur le prix de vente du bien. Le montant de la plus-value imposable doit être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus (CGI, art. 170), car il est pris en compte pour l'établissement du revenu fiscal de référence (v. ss 808). Ainsi l'impôt entre dans les caisses du Trésor l'année de la réalisation de la plus-value alors que l'impôt sur le revenu est acquitté avec une année de retard par rapport à la date de réalisation du revenu. Le recouvrement est de surcroît garanti par les sommes remises au notaire. Le mécanisme ainsi mis en place s'apparente à une retenue à la source d'impôt sur le revenu frappant la plus-value (v. ss 832).

684 Il faut noter que le législateur a refusé d'instituer – disposition particulièrement sévère – une éventuelle compensation entre moins-values et plus-values immobilières au cours d'une même année, sauf exception limitée (en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives, constatées par le même acte). De même, une moins-value ne peut s'imputer sur le revenu global.

4. La taxation supplémentaire sur les plus-values élevées

685 Depuis le 1^{er} janvier 2013 (CGI, art. 1609 *nonies* G), le législateur a institué une taxe spécifique sur les plus-values de cession d'immeubles d'un montant supérieur à 50 000 euros s'appliquant dès le premier euro. La plus-value imposable est déterminée selon les mêmes règles que l'imposition générale des plus-values immobilières. Elle édicte par conséquent les mêmes exonérations, notamment celles de la plus-value résultant de la cession de l'habitation principale, ainsi que celle afférente à une cession intervenue après une longue détention (v. ss 680).

- 686** Particularité notable : sont exonérées les plus-values réalisées sur la cession de terrains à bâtir. En effet le Conseil constitutionnel a censuré le nouveau régime d'imposition des terrains à bâtir prévu par l'article 15 de la loi précitée. Il a considéré que leur soumission à l'impôt sur le revenu et non au prélèvement forfaitaire de 19 % appliqué aux immeubles ordinaires pouvait conduire à un taux marginal maximal d'imposition de 82 %. Dès lors, il aurait eu pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive (Cons. const., Décis. n° 2012-662 DC du 29 déc. 2012).
- 687** Cette taxe due par le cédant est calculée selon un barème de progressivité globale (et non pas par tranche), dont les taux varient de 2 à 6 %. Simplement, un lissage est institué pour le passage d'une tranche à une autre, par l'institution d'un système de décote. Elle se cumule avec l'impôt sur les plus-values et les prélèvements sociaux afférents. Cette nouvelle taxe ne simplifie pas le paysage fiscal des plus-values immobilières.
- 688** Depuis le 1^{er} janvier 2007, les communes peuvent instituer une taxe forfaitaire sur la première cession à titre onéreux de terrains rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU). Le taux de cette taxe est fixé à 10 % du prix de cession (CGI, art. 1529).

B. Les plus-values sur valeurs mobilières

- 689** Sont imposées les plus-values réalisées sur cession de titres, cotés ou non en bourse, émis par des sociétés sous forme d'actions, de parts sociales ou d'obligations (CGI, art. 150-0 A à 150-0 F).
- 690** Comme en matière immobilière, seules sont prises en considération les cessions à titre onéreux. Il n'y a donc pas de plus-value taxable si la cession a lieu à titre gratuit, par succession ou donation.
- 691** Les plus-values imposables sont calculées par différence entre le prix de cession des titres et leur prix d'acquisition ou de souscription. Le prix de cession s'entend du prix réel stipulé entre les parties ou, en cas de cession en bourse, du cours auquel la transaction a été conclue. Le prix est diminué des frais et taxes acquittés par le cédant (commissions, courtages).

- 692** Le prix d'acquisition est le prix pour lequel les titres ont été acquis à titre onéreux par le cédant ou en cas d'acquisition à titre gratuit pour la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. Ce prix est majoré des frais correspondants (commissions, courtages à l'exclusion des droits de mutation). En cas de cession de titres de même nature acquis à des prix différents, le prix d'acquisition est la moyenne pondérée d'acquisition des titres.
- 693** À l'inverse de ce qui existe en matière immobilière, la loi admet une compensation entre plus-values et moins-values. En cas de moins-value nette, celle-ci est reportée sur les plus-values pendant les dix années suivantes. En revanche, aucune imputation n'est possible sur le revenu global du contribuable.
- 694** Depuis 2011, les plus-values sont imposables dès le premier euro quel que soit le montant des cessions effectuées au cours de l'année (CGI, art. 150-0-A-I-1).
- 695** La loi de finances pour 2013 (L. n° 2012-1509 du 29 déc. 2012, art. 10) a introduit une réforme de taille : imposées jusque-là à un taux forfaitaire de 34,5 %, les plus-values sur valeurs mobilières des particuliers sont, depuis le 1^{er} janvier 2013, intégrées dans le revenu global net et imposées au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Ce faisant, il est créé un nouveau revenu net catégoriel afférent aux plus-values mobilières qui rassemble, sauf exceptions, toutes les plus-values sur valeurs mobilières.
- 696** Afin d'encourager la détention longue la loi précitée instaure deux abattements dont le taux est égal à 50 % du montant des plus-values imposables lorsque les titres sont détenus depuis au moins deux ans mais moins de huit ans à la date de la cession, et à 65 % pour ceux détenus depuis au moins huit ans.
- 697** Il existe de nombreux régimes d'exonération. C'est le cas, entre autres, des plus-values réalisées lors de la cession d'actions inscrites au crédit d'un plan d'épargne en actions (PEA, CGI, art. 150 A II, 2 et 2 bis) et de titres acquis dans le cadre de plans d'épargne salariale (CG, art. 163 bis B).
- 698** La loi prévoit un mécanisme relativement complexe de report d'impositions de la plus-value (CGI, art. 150 O D bis). Pour en bénéficier le cédant doit remployer une partie du prix de cession des titres dans un apport en numéraire à une société, le report se

transformant en exonération définitive si l'apporteur conserve ses titres pendant au moins cinq ans.

- 699** Les titres bénéficiant d'abattement, d'exonération ou de report d'imposition restent passibles des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %.
- 700** Ne relèvent pas du régime que l'on vient d'exposer les plus-values réalisées sur deux catégories de titres. D'abord celles réalisées sur titres de sociétés figurant à l'actif d'entreprises qui relèvent du régime des plus-values professionnelles (v. ss 527). Ensuite, les plus-values sur titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière qui sont des sociétés dont l'actif est constitué pour plus de la moitié d'immeubles. Elles sont imposées comme des plus-values immobilières réalisées par des particuliers.

C. Les plus-values sur biens meubles

- 701** De faibles ampleurs et d'application peu fréquente, l'imposition des biens meubles connaît un régime de droit commun (1) et un régime spécifique aux métaux et objets précieux (2).

1. Le régime de droit commun

- 702** La taxation frappe les plus-values réalisées par des particuliers sur la cession de biens meubles entendus comme étant des biens qui ne relèvent ni de la catégorie des valeurs mobilières ni de celle des métaux et objets précieux.
- 703** En principe, les modalités d'imposition sont les mêmes que pour les plus-values immobilières sous réserve des précisions suivantes :
- les ventes de meubles réalisées à un prix inférieur ou égal à 5 000 euros pour une personne seule à 10 000 euros pour un couple soumis à imposition commune échappent à l'impôt. Ces seuils s'apprécient cession par cession et non pas année par année ;
 - les meubles meublants, les appareils ménagers, les voitures automobiles à l'exception des voitures de collection sont exonérées (CE 6 janv. 2000, n° 179492, *Osenat* ; *Dr. fisc.* 2000, n° 45-46, comm. 858, concl. G. Goulard) ;

- les frais d'acquisition, y compris les droits de mutation à titre gratuit, sont retenus pour leur montant réel et justifié ;
- la plus-value brute réalisée sur les biens meubles est réduite d'un abattement de 5 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième (CGI, art. 150 VC, al. 5). La plus-value est donc définitivement exonérée au bout de vingt-deux ans. L'abattement joue également pour les contributions sociales ;
- comme en matière d'imposition des plus-values immobilières, les moins-values ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation.

704 En fait le régime se limite essentiellement aux cessions de bateaux de plaisance sur lesquels des plus-values sont constatées malgré l'usure, les ventes après vieillissement d'eau-de-vie, les cessions de chevaux de course appartenant à des propriétaires qui ne sont ni éleveurs ni entraîneurs, sinon s'applique le régime des plus-values professionnelles.

Depuis la loi de finances pour 2004, ces plus-values ne sont plus intégrées dans le revenu du contribuable mais frappées d'un prélèvement forfaitaire de 19 % auquel il faut ajouter les prélèvements sociaux, soit un montant total de 34,5 % (CGI, art. 150 UA).

2. Le régime spécial de taxation forfaitaire des objets et métaux précieux

705 La vente des métaux précieux, des bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité est soumise à une taxe mise à la charge du vendeur (CGI, art. 150 VI à VM).

706 La nature de la taxe est controversée. Pour une partie de la doctrine elle ne correspond pas à l'imposition d'un revenu mais à celle d'un prix (J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, 2014, n° 1488). Pour le Conseil d'État, en revanche (CE 27 juin 2008, n° 301342, *Dr. fisc.* 2008, n° 38, comm. 501, concl. L. Olléon ; *RJF* 11/2008, n° 1213), cette taxe constitue une modalité d'imposition des plus-values et n'a pas la nature d'une taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné qu'elle n'est due que par les personnes qui vendent dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

707 Sont exonérées les ventes d'objets précieux dont le prix pour chaque vente n'excède pas 5 000 euros pour une personne seule

et 10 000 euros pour un couple, ainsi que les cessions aux musées, aux bibliothèques publiques et aux archives de l'État.

- 708** La taxe, calculée sur le prix de vente, est due aux taux de :
- 10 % du prix de cession des métaux précieux ;
 - 6 % du prix de cession des bijoux et des objets d'art, de collection et d'antiquité. Cette disposition peut le cas échéant s'appliquer entre autres à la taxation de la vente de tableaux, de gravures, de tapisseries et de véhicules de collection.
- 709** Ces taux sont majorés de 0,5 % au titre de la CRDS (CGI, art. 1600-0-I) (v. ss 848).
- 710** Sauf pour les métaux précieux, le vendeur peut opter pour le régime de droit commun des plus-values sur biens meubles à condition de pouvoir justifier de la date et du prix d'acquisition (CGI, art. 150 VI). Il pourra, ce faisant, bénéficier de l'abattement de 5 % par année de détention et aboutir, le cas échéant, à une exonération totale pour un bien détenu depuis plus de vingt-deux ans.
- 711** Les plus-values imposables sont à reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus pour être comprises dans le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417 IV). En vertu de l'article 1760 du CGI, tout manquement à cette obligation déclarative donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

712

Bibliographie

- BABAUD (Éric), « Plus-values immobilières. Preuve de la qualité de résidence principale du cédant : une appréciation *in concreto* et... *stricto sensu* », note ss CAA Lyon, 2^e ch. 9 janv. 2014, *M. Adjud.*, *Dr. fisc.* 2014, n^o 14, comm. 248.
- CASIMIR (Jean-Pierre), « La mutation génétique des plus-values », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 171-184.
- Conseil des impôts, « Huitième rapport au président de la République relatif à l'imposition du capital », chap. III, p. 181 à 194, « L'imposition des plus-values immobilières », *JO* 1986.
- COLLIN (Patrick), « Les plus-values de cessions par un particulier de titres non cotés. Esquisse d'une méthodologie », *RF compt.* 1993, n^o 245, p. 30 à 34.

- COLLIN (Patrick), « De quelques aspects méconnus de l'exonération des plus-values au moment du départ en retraite », *RF compt.* 2013, p. 10 à 11.
- COURTOIS (Pierre), *L'imposition des plus-values*, Litec, 1978, 565 p.
- COZIAN (Maurice), « La loi du 19 juillet 1976 sur l'imposition des plus-values ou la montagne accouchant d'une souris », *Dr. fisc.* 1976, n° 30, p. 750.
- COZIAN (Maurice), « Ruses d'un obsédé fiscal cherchant à échapper à l'imposition des plus-values immobilières », *JCP N* 2004. 1393 et 1394.
- DOUET (Frédéric), « Plus-values : cession de la seule dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale, note sous CE 25 nov. 2009, n° 311399 ; M. Fitoussi », *Defrénois* 04/2010. 468.
- FOISSAC (Richard), « La sortie de l'investissement immobilier : réflexions sur l'imposition des plus-values immobilières », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm. 165.
- FOUQUET (Olivier), « Plus-values de cession des parts de sociétés de personnes : le juge, la loi et le trou noir », *Rev. adm.* 2005, n° 345, p. 249 à 251.
- GERBINO (Élie), « La notion de prépondérance immobilière au regard de l'imposition des plus-values privées en droit interne : faux débat ou vrai problème », *Dr. fisc.* 2000, n° 6, p. 290 à 297.
- GROSCLAUDE (Jacques), « Une extension de la notion fiscale de revenu : l'imposition des plus-values sur terrains à bâtir », *JCP* 1966. I. 1986.
- MALLARET (Aurélien), « Exonération des plus-values de cession de l'habitation principale ou de la résidence secondaire : l'exclusion des non-résidents est-elle contraire aux engagements internationaux de la France ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 12, comm. 234.
- MAUBLANC (Jean-Pierre), « Plus-values immobilières des particuliers. Définition des plus-values imposables », *AJPI* 2000, n° 3, p. 223 à 230.
- MONGUILAN (Rapport), *L'imposition des plus-values*, Doc. fr., 1975, t. I, 297 p. et t. II, 279 p.

- N. N., « La taxe sur les métaux précieux : une imposition rentable à condition de s'adresser au bon redevable », *Dr. fisc.* 2017, no 8, p. 37.
- PAROT (Jean-Claude), « L'imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 24, p. 867 à 874.
- VAUVILLE (Frédéric), « Regard d'un non-fiscaliste sur la réforme des plus-values immobilières », *Deffrénois* 2004. 1124 à 1133.

La liquidation de l'impôt

- 713** Pour procéder à la liquidation de l'impôt il faut déterminer le revenu global net (SECTION 1) afin de pouvoir calculer l'impôt (SECTION 2).

SECTION 1

LA DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL NET

- 714** Les revenus réalisés au cours de l'année par le contribuable et les membres de son foyer fiscal dont les revenus sont taxés avec les siens ont été évalués suivant les règles propres à chaque catégorie de revenus. Il suffit maintenant de les totaliser pour obtenir le revenu global du foyer. Ne sont toutefois pas pris en compte les revenus qui font l'objet d'une imposition séparée (plus-values immobilières, v. ss 682), ni ceux qui font l'objet d'un prélèvement libératoire (produits des bons anonymes, v. ss 631). On peut voir dans ces exceptions une dérogation importante au principe de l'imposition du revenu global du contribuable.
- 715** Le total ainsi obtenu est en principe un total net, puisque les chiffres retenus dans l'addition pour chacune des catégories de

bénéfices ou revenus sont eux-mêmes des chiffres nets obtenus en déduisant du revenu catégoriel les charges imputables à ce revenu catégoriel.

- 716 Cependant, le total net ainsi obtenu est encore susceptible de trois corrections : d'abord, certaines charges qui n'ont pas pu être prises en compte pour l'évaluation des revenus nets des diverses catégories sont expressément déductibles du revenu global (§ 1), ensuite c'est sur le revenu global que s'imputent un certain nombre de déficits (§ 2), enfin certains revenus à savoir les revenus exceptionnels ou différés font l'objet d'une prise en compte particulière (§ 3). Par ailleurs, existent des régimes spéciaux de détermination du revenu global (§ 4).

§ 1. Les charges déductibles du revenu global

- 717 L'article 156 du CGI autorise la déduction de certaines charges du revenu global. En réalité ce sont moins des charges que des emplois de revenu. Elles ne correspondent pas à l'acquisition ou à la conservation de revenus mais constituent des dépenses, qui à raison de leur finalité méritent, dans la pensée du législateur, de venir en déduction du revenu global. Elles sont limitativement énumérées par la loi.
- 718 Depuis le début des années 1980, de nombreuses charges déductibles du revenu global ont été remplacées par des réductions d'impôt voire des crédits d'impôt. Cette transformation répond à des motifs d'équité, car avec les déductions l'économie d'impôt est d'autant plus importante que le revenu est élevé en raison de la progressivité du taux de l'impôt. En revanche, la réduction d'impôt ou le crédit d'impôt reste constant quel que soit le montant du revenu (v. ss 790).
- 719 Parmi les charges déductibles qui subsistent on en retiendra deux, à savoir les pensions alimentaires (A) et les frais d'accueil des personnes âgées (B).

A. Les pensions alimentaires

720 Il convient de distinguer les pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211 du Code civil (1) de celles versées en cas de divorce ou de séparation (2).

1. Les pensions alimentaires des articles 205 à 211 du Code civil

721 En vertu des articles 205 à 207 du Code civil, il existe une obligation alimentaire réciproque entre ascendants et descendants et sous certaines conditions entre personnes alliées ou non parentes. Cette obligation légale est limitée : l'article 208 du Code civil précise que les aliments (au sens juridique du terme) ne sont accordés que dans la proportion des besoins de celui qui les réclame et de la fortune de celui qui les doit.

722 Deux conditions sont donc requises pour qu'une pension ait un caractère alimentaire. Il faut d'abord que le créancier soit dans le besoin c'est-à-dire soit démuné de ressources suffisantes pour vivre. La notion de besoin est relative : elle dépend notamment de la situation de famille du créancier et dans une certaine mesure de sa situation sociale. Il en résulte que le contribuable doit justifier l'état de besoin du bénéficiaire de ses versements. Ainsi la pension versée à un ascendant disposant de revenus suffisants est étrangère à l'obligation alimentaire, et en conséquence non déductible du revenu de celui qui la verse (CE 17 mai 1989, n° 62770, *Dr. fisc.* 1989, n° 40, comm. 1771, concl. M. Liebert-Champagne). Il faut en deuxième lieu que le débiteur soit en état de fournir les aliments. Ses propres ressources doivent être supérieures à ce qui est nécessaire à la satisfaction de ses besoins personnels. Dans cette double limite, l'obligation de fournir des aliments comprend en fait non seulement la nourriture et le logement mais aussi tout ce qui est nécessaire à la vie.

723 Le contribuable qui verse une pension alimentaire conformément aux règles du Code civil peut la déduire de son revenu. Corrélativement, celui qui la perçoit est imposé (CE 27 avr. 1983, n° 37087, *RJF* 1983, n° 6, 355) sur son montant selon le régime des pensions (v. ss 263).

724 Si les sommes versées ne répondent pas aux conditions posées par le Code civil, elles ont le caractère de subsides, assimilés à

une libéralité non déductible par la partie versante et corrélativement non imposable chez le bénéficiaire (subsidés versés à une compagne ou à un compagnon).

- 725** Le régime fiscal des pensions alimentaires varie suivant qu'elles sont versées à des ascendants **(a)** ou à des descendants **(b)**.

a. Les pensions alimentaires versées aux ascendants

- 726** Dans la mesure où sont respectés les principes posés par le Code civil, les pensions versées aux ascendants sont déductibles qu'elles soient en espèces ou en nature. Pour pouvoir opérer la déduction de son revenu global, le contribuable doit apporter la justification de la pension versée, tous les modes de preuve étant admis.

- 727** Toutefois aucune justification n'est requise lorsque le contribuable a recueilli un ascendant sous son toit, âgé de plus de 75 ans et qu'il se borne à déduire de son revenu global une somme correspondant à l'évaluation forfaitaire des avantages en nature fixée en matière de Sécurité sociale. Pour l'année 2016 son montant est de 3 411 euros.

b. Les pensions versées aux descendants

- 728** Sont visés ici essentiellement les enfants qu'ils soient mineurs ou majeurs.

- 729 Les enfants mineurs.** Les dépenses supportées par les parents pour leurs enfants mineurs ne présentent pas en principe le caractère d'une pension alimentaire, car elles ne correspondent pas à une obligation alimentaire mais résultent du devoir d'entretien visé à l'article 203 du Code civil. L'article 156-II-2° du CGI en tient compte en précisant que « le contribuable ne peut opérer de déduction pour ses descendants mineurs sauf pour ses enfants dont il n'a pas la garde ». Il peut s'agir de sommes versées spontanément (CE 14 oct. 2009, n° 301709, *RJF* 1/10, n° 1). De ce fait, la prise en compte de l'enfant mineur est opérée dans le cadre du système du quotient familial (v. ss 781), y compris en cas de résidence alternée.

- 730** En revanche, sont déductibles les pensions versées pour l'entretien des enfants mineurs par le parent qui ne les héberge pas. En général il s'agit de pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice en cas de séparation de corps ou de divorce. Mais

il peut s'agir également d'une pension versée sans intervention d'une décision de justice (séparation de fait). Dans ce cas la pension sera déductible dès lors que le conjoint qui a la garde de fait de l'enfant mineur fait l'objet d'une imposition séparée et que la pension n'est pas excessive.

- 731 Les enfants majeurs.** Les pensions versées aux enfants majeurs quel que soit leur âge sont déductibles si elles répondent aux principes posés par le Code civil, c'est-à-dire que l'enfant majeur doit être dans le besoin (chômage par exemple) et la pension doit être en proportion du revenu de celui qui la verse. Mais la déduction est limitée et interdite dans certaines hypothèses.
- 732** La loi limite la déduction (CGI, art. 156, II, 2°) à un montant de 5 738 euros pour les revenus de 2016. Les pensions dont le montant ne dépasse pas le plafond sont déductibles du revenu des parents mais imposables dans les mains du bénéficiaire. En fait, elles sont exonérées chez ce dernier en raison de la modicité de leur montant si le bénéficiaire de la pension n'a pas d'autres revenus.
- 733** Les parents peuvent verser des pensions dépassant le plafond. Mais la fraction excédentaire n'est pas déductible de leurs revenus, donc elle est imposable dans les mains des parents mais exonérée chez le bénéficiaire de la pension.
- 734** La déduction de la pension alimentaire n'est pas autorisée si l'enfant majeur a demandé son rattachement au foyer fiscal de ses parents (v. ss 166). Le rattachement se traduit par une augmentation du quotient familial pour les enfants célibataires et un abattement sur le revenu pour les enfants mariés (v. ss 781).
- 735** L'obligation alimentaire n'existant en droit civil qu'entre ascendants et descendants et non entre collatéraux, la pension alimentaire versée à un frère ou une sœur n'est pas déductible du revenu global sauf l'exception prévue pour les personnes âgées de plus de 75 ans (v. ss 738) (CE 28 mars 2012, n° 323852, *M. et Mme Cerovic, Dr. fisc.* 2012, n° 28, comm. 374).

2. Les versements en cas de divorce ou de séparation

- 736** Les versements susceptibles d'être mis à la charge d'un ex-époux peuvent revêtir deux formes. D'abord celle d'une prestation

compensatoire en capital dont le régime fiscal a été sensiblement modifié par les lois du 30 juin 2000 et du 26 mai 2004, en vue de rendre plus attractive cette modalité du règlement des questions financières en cas de divorce ou de séparation. Si la prestation est versée de manière échelonnée et sur une période supérieure à douze mois elle est déductible du revenu imposable de celui qui la verse. En contrepartie elle constitue un revenu imposable pour le bénéficiaire. Si elle est versée sur une période n'excédant pas douze mois elle ouvre droit à une réduction d'impôt égale à 25 % des versements retenus dans la limite de 30 500 euros soit une réduction maximale de 7 625 euros (v. ss 794).

- 737 Le versement peut également prendre la forme d'une pension alimentaire et il y a lieu de distinguer deux situations. Si les époux sont divorcés ou séparés de corps, celui qui verse la pension peut la déduire de son revenu. Si les époux sont séparés de fait, la contribution aux charges du ménage que l'un des époux doit verser à l'autre est déductible à la double condition que son versement résulte d'une décision de justice et que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée (CGI, art. 156, II-2). Bien évidemment, dans les deux cas la pension versée est imposable dans les mains du bénéficiaire.

B. Les frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans

- 738 Les contribuables qui recueillent sous leur toit en dehors de toute obligation alimentaire une personne âgée de plus de 75 ans – qu'il s'agisse de collatéraux ou de personnes étrangères au groupe familial – peuvent déduire de leur revenu global le montant des avantages en nature consentis à cette personne (CGI, art. 156, II, 2°, *ter*). La déduction est limitée au montant de l'évaluation forfaitaire des avantages en nature retenue en matière de Sécurité sociale soit 3 410 euros pour l'année 2016. D'un autre côté le revenu imposable de la personne recueillie ne doit pas excéder le plafond des ressources fixé pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (9 600 euros pour 2016). Les avantages en nature ne sont pas imposables au nom de la personne bénéficiaire. Il s'agit en effet de libéralités et non d'une pension alimentaire.

§ 2. L'imputation des déficits

739 Il peut arriver que les charges déductibles soient plus importantes que les revenus. Le contribuable constatera donc un déficit au lieu d'un revenu. Le sort fiscal de ce déficit est régi par un principe **(A)** assorti d'exceptions de plus en plus nombreuses qui finissent par le vider de son contenu **(B)**.

A. Le principe

740 Jusqu'en 1959, le déficit qui apparaissait dans une catégorie déterminée de revenus ne pouvait pas s'imputer sur le revenu global, il pouvait seulement être reporté sur les revenus de même nature des années suivantes. Il en résultait qu'il était extrêmement rare de rencontrer un revenu global négatif avec comme conséquence des contribuables traînant des reports déficitaires pendant plusieurs années évitant ainsi de tomber dans les tranches supérieures de l'impôt.

741 En 1959, le législateur fait de l'impôt sur le revenu un impôt unique sur le revenu global. Les cédules ayant disparu en tant que mode de taxation, les différentes catégories de revenus ne sont plus séparées par des cloisons étanches. Dès lors, on a admis que le déficit enregistré dans une catégorie soit imputé sur le revenu global. La réforme était d'importance, spécialement pour ce qui concerne la propriété immobilière bâtie. La gestion de nombreux vieux immeubles est déficitaire de façon continue parce que leurs réparations ou leur entretien sont plus élevés que les loyers qu'ils rapportent. Aussi, à partir de 1959, a-t-on enregistré un plus grand nombre de revenus nuls chaque année. Mais l'Administration fiscale préfère ne pas prélever d'impôt une année et frapper de nouveau le contribuable à des taux élevés les années suivantes plutôt que de le frapper à des taux faibles pendant plusieurs années consécutives.

742 Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent de déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement. Lorsque l'on est en présence de déficits

successifs, le report se fait en commençant par les reports les plus anciens.

- 743** L'Administration peut utiliser son droit de contrôle pour vérifier et le cas échéant rectifier le montant du déficit imputé par le contribuable sur le revenu global. Il en est ainsi notamment lorsque le déficit remonte à une année prescrite du moment qu'il a été imputé sur le revenu global d'une année non atteinte par la prescription.
- 744** À signaler que la déduction des charges du revenu global ne peut jamais conduire à dégager un déficit reportable, seuls les déficits constatés sur les revenus nets catégoriels peuvent être constitutifs de déficits reportables.

B. Les exceptions

- 745** Afin d'interdire la déduction de déficits artificiels résultant de montages à but essentiellement fiscal, le principe selon lequel les déficits catégoriels peuvent s'imputer sur le revenu global a été assorti d'exceptions qui au fil des ans se sont multipliées.
- 746** Ainsi la règle de l'unité de l'impôt sur le revenu est remise en cause. On réinvente l'ancienne technique des impôts cédulaires en n'autorisant l'imputation de certains déficits que sur des revenus de même nature.

Connaissent des règles particulières d'imputation les déficits suivants :

- 747** – Les déficits agricoles (CGI, art. 156, I, 1°) ne peuvent être déduits que des bénéfices agricoles réalisés au cours des six années suivantes dans le cas où le foyer fiscal dispose de revenus nets non agricoles dont le total excède 107 718 euros pour l'imposition des revenus de 2016 (v. ss 515).
- 748** – Les déficits fonciers ne sont en, principe, imputables sur le revenu global que dans la limite d'un plafond de 10 700 euros. La fraction des déficits fonciers excédant cette limite et celle correspondant à des intérêts d'emprunt ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes (CGI, art. 156, I, 3) (v. ss 612).

- 749 – Les déficits provenant d'activités non commerciales autres que ceux qui découlent de l'exercice d'une profession libérale ne sont imputables que sur les bénéfices de même nature réalisés au cours des six années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°) (v. ss 451).
- 750 – Les déficits des loueurs en meublé non professionnels ne sont déductibles que des bénéfices retirés de la location au cours des dix années suivantes. Sont visés essentiellement ici les propriétaires de résidences secondaires louant leur résidence en meublé (CGI, art. 156, I, 1° *ter*).
- Cette interdiction ne vise pas les loueurs professionnels qui conservent la possibilité d'imputation des déficits sur le revenu global.
- 751 – Les moins-values sur valeurs mobilières ne sont imputables que sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix années suivantes (v. ss 693). En revanche – solution particulièrement sévère – les moins-values immobilières ne sont imputables ni sur le revenu global ni sur des plus-values de même nature (v. ss 684).
- 752 – Les déficits provenant d'activités commerciales à caractère non professionnel ne sont imputables que sur les bénéfices tirés d'activités semblables au cours des six années suivantes (CGI, art. 156, I 1° *bis*). La mesure a été prise essentiellement pour lutter contre des montages conduisant à des minorations d'impôt en matière de construction d'hôtels, de résidences pour personnes âgées ou pour étudiants.

§ 3. Les revenus exceptionnels ou différés

- 753 Au titre d'une année le contribuable peut bénéficier de revenus exceptionnels ou différés. En principe, ces revenus devraient être imposés au titre de l'année où ils sont perçus. Mais, en raison de la progressivité de l'impôt, le contribuable sera imposé très lourdement, le taux de l'impôt devenant très élevé.

Jusqu'au 1^{er} janvier 1993, était prévue une procédure d'étalement de ces revenus sur plusieurs années pour atténuer la progressivité trop vive. L'article 163-0 A du CGI lui a substitué le

système du quotient (CE 28 sept 2016, n° 384465, *M. Tremey, Dr. fisc.* 2016, n° 51-52, comm. 669).

- 754 Il conviendra de définir d'abord ce qu'il faut entendre par revenus exceptionnels ou différés **(A)** avant d'examiner les modalités de leur imposition **(B)**.

A. La notion de revenus exceptionnels ou différés

1. Les revenus exceptionnels

- 755 Au point de vue fiscal les revenus exceptionnels sont déterminés à la fois par leur nature et par l'importance de leur montant.

Quant à leur nature, sont exceptionnels les revenus qui ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement par le contribuable dans l'exercice normal de ses activités. Il en va ainsi par exemple d'une indemnité de licenciement, d'un pas-de-porte ou de réserves distribuées par une société. En revanche, les gains exceptionnels provenant d'une activité habituelle ne peuvent bénéficier de l'étalement (CE 28 mai 2001, n° 216312, *M. Beaubois, Dr. fisc.* 2001, n° 44-45, comm. 1001, concl. S. Austray).

L'imposition annuelle est particulièrement défavorable aux écrivains ou artistes dont la vente des œuvres est très souvent irrégulière. C'est la raison pour laquelle le législateur a créé pour les contribuables qui disposent de bénéfices provenant de la propriété littéraire, artistique ou scientifique un régime spécial conduisant à les imposer sur la base de la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes (CGI, art. 100 *bis*)

En ce qui concerne les indemnités de départ à la retraite, le contribuable a le choix entre le système du quotient (v. ss 758) et l'étalement de l'imposition sur l'année de perception de l'indemnité et les trois années suivantes.

- 756 Quant à son montant, le revenu n'est considéré comme exceptionnel (CE 28 mai 2001, n° 216312, *Dr. fisc.* 2001, n° 44-45, comm. 1001, concl. S. Austray) que s'il dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été imposé au titre des trois dernières années (CGI, art. 163-0 A). Ainsi un contribuable ayant disposé au titre des trois dernières années respecti-

vement de 100 000 euros, de 60 000 euros et 80 000 euros soit au total 240 000 euros pourra demander l'application du quotient s'il perçoit un revenu exceptionnel dépassant 80 000 euros.

2. Les revenus différés

- 757 Les revenus différés sont ceux qui, disponibles au cours d'une année donnée, se rapportent en réalité aux activités des années antérieures. Ils sont mis à la disposition du contribuable sur une année déterminée alors que leur date normale d'échéance correspond à une période de plusieurs années. Tel est le cas des rappels de traitement ou de salaires, ou bien des arriérés de loyer. Contrairement aux revenus exceptionnels, les revenus différés peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant, aucune condition de moyenne n'est exigée.

B. Les modalités d'imposition

- 758 L'imposition se fait selon le système du quotient, assez proche du système du quotient familial (v. ss 781). S'appliquant aux revenus exceptionnels comme aux revenus différés, il suppose quatre opérations à savoir dans l'ordre :

- calcul de l'impôt dû sur le revenu courant ;
- calcul de l'impôt sur le revenu courant majoré du quotient ; celui-ci est obtenu en divisant le montant des revenus exceptionnels ou différés par un coefficient. S'agissant des revenus exceptionnels, ce coefficient est fixé à quatre. S'agissant des revenus différés, il est égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement, augmenté de un ;
- multiplication par ce coefficient de la différence entre les deux montants d'impôt ;
- le produit de la multiplication est ajouté à l'impôt dû sur le revenu courant.

Le mécanisme a pour objectif de ralentir la progressivité qui ne portera que sur le quart ou le tiers du revenu exceptionnel ou différé. Ceci explique qu'il ne s'applique pas aux revenus taxés à un taux proportionnel (CGI, art. 163-0 II A), telles les plus-values immobilières.

- 759 Le système du quotient n'est pas une obligation mais une simple faculté, le contribuable doit en faire la demande sous la forme d'une note jointe à sa déclaration.

§ 4. Les régimes spéciaux de détermination du revenu global

- 760 Ils ont pour ambition de soumettre à l'impôt des revenus difficiles à appréhender par le fisc, soit parce qu'ils intègrent une dose d'extranéité soit parce qu'ils sont d'une nature insaisissable. Le législateur a édicté deux régimes adaptés à cette fin : les articles 168 et 1649 *quater* O B *ter* du Code imposent d'après les éléments du train de vie (**A**), tandis que diverses dispositions organisent une imposition des contribuables non domiciliés en France (**B**).

A. La détermination du revenu d'après les éléments du train de vie

- 761 Coexistent deux procédures : à savoir un dispositif général prévu par l'article 168 du CGI (**1**) et un dispositif spécifique, plus récent, institué par l'article 19 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 codifié à l'article 1649 *quater* O B *ter* qui s'inscrit dans le cadre de la lutte contre les activités illicites (**2**).

1. Le dispositif de l'article 168 du CGI

- 762 Sous un titre explicite – « Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie » – le législateur a codifié sous l'article 168 une méthode de détermination du revenu imposable – en réalité plus indiciaire que forfaitaire – qui poursuit un objectif modeste mais résolu : imposer sur une base autre que la stricte réalité le revenu présumé de ces contribuables passe-frontière, nomades de luxe qui échappent à tous les critères d'assujettissement posés par les lois nationales. Pour les assujettir à une sorte d'imposition « forfaitaire minimale » en France, la loi permet à l'administration de déclencher ce régime